



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n^o : 10768.013652/2002-66
Recurso n^o : 138.388
Matéria: : I.R.P.J. e C.S.L.L. - Exercícios de 1998 e 1999
Recorrente : BANCO BVA S. A..
Recorrida : 6^a. TURMA/D.R.J. NO RIO DE JANEIRO/RJ.I.
Sessão de : 12 de maio de 2004
Acórdão n^o : 101-94.560

IRPJ – CUSTOS. DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. GLOSA. – O Ato Administrativo de Lançamento requer seja produzida a prova da ocorrência de fato que, inequivocamente, se subsuma à hipótese descrita pela norma jurídica. A fundamentação da glosa de custos ou despesas operacionais realizadas e contabilmente apropriadas pelo sujeito passivo há de ser acompanhada de elemento probatório, produzido pela Fiscalização, de que os gastos suportados não são necessários à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

INEXATIDÃO QUANTO AO PERÍODO DE APROPRIAÇÃO DE DESPESAS. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÕES. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA. – Não incide a multa de lançamento de ofício, quando da postergação do pagamento não resultar diferença de tributo ou contribuições, a recolher.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROCEDIMENTO REFLEXO. - A decisão prolatada no procedimento instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma empresa, relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

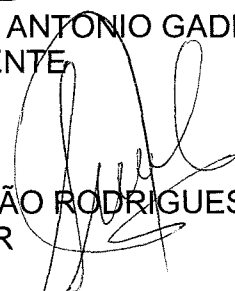
Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO BVA S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, para excluir a tributação do item glosa de despesa com prestação de serviços e afastar a imposição da multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 JUN 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Recurso n.º : 138.388
Recorrente : BANCO BVA S. A..

RELATÓRIO

BANCO BVA S. A., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ do MF sob nº 32.254.138/0001-03, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pela Colenda Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve, em parte, a exigência do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 171/172 (IRPJ) e 179/180 (CS), recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão de primeiro grau.

A peça básica de fls. nos dá conta de que a matéria objeto de tributação resulta de:

“001 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS
GLOSA DE DESPESAS

Valor apurado conforme item 3.2 do Termo de Verificação Fiscal em anexo, o que é parte integrante deste lançamento de ofício.

.....
002 – DESPESAS INDEDUTÍVEIS
DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Valor apurado conforme item 3.1 do Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante deste lançamento de ofício.

.....
003 – INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO A PARTIR DO AC 97
ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS

Valor apurado conforme item 3.1 “a” do Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante deste lançamento de ofício.”

Torna-se necessário, portanto, examinarmos o “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” de fls. 159/169, que, em síntese, assim se refere aos fatos:

“O contribuinte está constituído sob a forma de banco múltiplo consoante as normas emanadas pela Resolução 2099, de 17/08/94 do Conselho Monetário Nacional, que implantou no país o modelo de exigência de capital e características de operações realizadas por instituições financeiras recomendadas no “Acordo de Basileia”. A instituição opera as carteiras de Investimento, Crédito e Financiamento, conforme artigo 3º de seu Estatuto Consolidado, anexo às fls.

.....
No decorrer da auditoria fiscal, nos períodos premencionados, foram apuradas infrações à legislação de regência do IRPJ, como descrito a seguir:

.....
3.1) Perdas os créditos em análise, registra-se a ocorrência de créditos com garantia e créditos do falido ou concordatário.

.....
THS Veículos

Segundo informações prestadas pelo contribuinte, foi solicitada a falência da empresa THS Veículos nas 3ª e 6ª Varas Cíveis da Comarca do Rio de Janeiro, mas o Banco BVA não está habilitado nesses processos da falência, não fazendo parte, portanto do quadro geral de credores.

Os referidos contratos estão respaldados em garantias reais, nos termos do artigo 9º da Lei 9.430/96, consoante informações prestadas pelo contribuinte, relacionando os bens dados em garantia, sendo que o Banco BVA moveu ação de Busca e Apreensão perante o MM Juízo da 22ª Vara Cível da Comarca da Capital do Rio de Janeiro.

Em resposta ao nosso termo (...), o contribuinte aduziu (...) que tais valores foram baixados integralmente como perdas por considerar que os bens oferecidos em garantia não eram suficientes para extinguir as obrigações contraídas pelo cliente, além de tratar-se de valores inferiores a R\$ 30.000,00 e vencidos há mais de um ano.

Os esclarecimentos prestados estão fora do alcance de dedutibilidade das perdas em comento, pois carecem de fundamento legal para considerá-los como perdas com recebimento de crédito em 31/12/98, consoante legislação tributária em vigor. O critério adotado pelo contribuinte refere-se a perdas com créditos sem garantia. No caso presente, os créditos estão respaldados por garantias reais, conforme detalhado na resposta ao Termo de Intimação (...). Assim, tratando-se de créditos com garantia real, a condição de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSSL desloca-se para o disposto no artigo 9º, parágrafo 1º, inciso III da Lei 9.430/96, já transcritos anteriormente.

Do exposto, conclui-se que somente a partir de 28/02/99 a fiscalizada poderia deduzir essa perda da base de cálculo do IRPJ e da CSSL, caso mantivesse a cobrança judicial. Ou seja, há uma diferença intertemporal

no lançamento desta perda. Ela só seria possível de dedução a partir do exercício seguinte. Neste caso, nos defrontamos com uma postergação do IRPJ e da CSSL, em virtude de uma antecipação de despesa.

.....
b) Telecelular Importação e Comércio Eletrônicos Ltda.

Esse contrato está respaldado em garantia real de uma nota promissória e aparelhos de telefonia celular, de acordo com o artigo 9º, parágrafo 3º da Lei 9.430/96, conforme relação apresentada pelo contribuinte (...). Adicionalmente, o contribuinte informou (...) que os bens oferecidos em garantia tornaram-se obsoletos, não tecendo nenhum comentário acerca da nota promissória, também dada em garantia, que por si só já era de valor superior ao contrato celebrado. Segundo esclarecimentos prestados, não houve prosseguimento da ação judicial para solução da inadimplência do cliente, conforme documentos às fls. . Neste caso, a regra para dedutibilidade desse crédito encontra abrigo no artigo 10, parágrafo 1º, (...).

.....
Face ao comando legal transcrito, essa perda decorrente de recebimento de crédito só seria passível de dedução a partir de 20/05/2002. Neste caso não há que se falar em postergação de resultado, pois o ano calendário encontra-se em curso, sendo, portanto, indedutível o valor lançado a esse título em 31/12/1998.

.....
c) CREAUTO – Comércio e Representações de Automóveis Ltda.

O contribuinte moveu uma ação de Execução Extrajudicial perante o Juízo da 16ª Vara Cível da Comarca do Rio de Janeiro. Os mencionados contratos estão com garantia real dos bens constantes do documento apresentado às fls.

O argumento de que os bens oferecidos não são suficientes para satisfazer o valor estipulado nos contratos de capital de giro e crédito rotativo não é suficiente, por si só, para considerar a perda dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSSL. Até porque, à época da celebração dos mencionados contratos, o mutuante considerou que os bens ofertados em garantia eram suficientes. Caso contrário, não haveria celebração dos contratos. Ademais, o prazo para perda não seria 31.12.1998, mas 12/11/99, para o contrato 1253 e 18/08/99, para o contrato 6756-0, em conformidade com o disposto no artigo 9º, parágrafo 1º, inciso III da Lei 9.430/96. Assim, também neste caso, consideramos o procedimento adotado pelo contribuinte como postergação de imposto, em virtude de antecipação de despesa.

.....
d) Empresas Reunidas Óticas Brasil S/A.

O contribuinte habilitou-se nos autos de concordata preventiva nº 38.026/97, movida perante a 8ª Vara de Falências e Concordatas da Comarca do Estado do Rio de Janeiro, em um crédito de R\$ 322.900,00.

O quadro geral de credores, (...) ratifica o valor de R\$ 322.900,00 a favor do Banco BVA S/A. A falência de Empresas Reunidas Óticas Brasil S/A só foi decretada em 20/04/2001. Nesse sentido, só seria passível de dedução como perdas no recebimento de créditos, em relação a esse contratos, a parcela excedente ao compromisso constante do quadro geral de credores, ou seja, R\$ 122.676,26 (445.576,26 – 322.900,00). A

parcela habilitada no processo de concordata, posteriormente convalidado em falência, passou a ser dedutível da data da decretação da falência (20/04/2001), consoante o disposto no artigo 9º, parágrafos 3º, 4º, 9º e 5º da Lei 9.430/96. Assim, a parcela constante do quadro geral de credores só seria dedutível a partir da decretação da falência, resultando em antecipação de despesa a parcela deduzida indevidamente em 31/12/98.

.....
3.2 – Falta de Comprovação de Serviços Prestados por Pessoa Jurídica Vinculada.

O Banco BVA S/A celebrou contrato de prestação de serviços com sua controlada BVA Consultoria Serviços e Participações Ltda. (...). No contrato consta que a contratada deveria prestar serviços à contratante de apoio à operacionalização das carteiras de CDC e de Crédito Pessoal, Crédito Rotativo, Capital de Giro e BNDES, prestação de serviços de assessoria creditícia, gestão de créditos, seleção de riscos e aprovação de crédito.

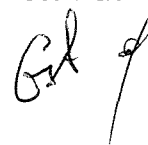
Vale ressaltar que, em condições normais, ocorre a terceirização de atividades-meio, tais como serviços de informática, vigilância, serviços jurídicos, etc. No presente caso temos a ocorrência de terceirização de atividades que constituem a finalidade do próprio banco.”

Relativamente à empresa contratada para prestação dos serviços, a autoridade lançadora destacou pontos que entendeu relevantes, relacionados com:

- i) Capital Social;
- ii) Domicílio Tributário;
- iii) Remuneração dos Serviços;
- iv) Notas Fiscais Emitidas; e
- v) Inexistência de Pessoal Técnico.

Fator preponderante para a glosa dos valores apropriados a título de despesas operacionais, ao que tudo indica foi a inexistência de pessoal técnico qualificado, conforme se constata com a leitura do trecho que se transcreve:

“A contratada foi intimada em 01/11/2001 (...) a apresentar uma série de documentos que comprovassem a efetividade dos serviços prestados, dentre os quais destacamos laudos e relatórios técnicos, livro de registro de empregados e pagamento de autônomos. Não



houve apresentação de laudos ou relatórios dos serviços supostamente prestados. O livro de registro de empregados atesta que o primeiro funcionário da empresa só foi contratado em data bem posterior ao período auditado, ou seja, em 01/08/99, conforme cópia às fls.

Em sua contabilidade não há registro de pagamento de autônomo. Nesse sentido, foi lavrado o "Termo de Constatação" anexo às fls.

Face ao exposto, glosamos as despesas lançadas a título de serviços prestados pela pessoa jurídica da controlada BVA Consultoria Serviços e Participações Ltda, **haja vista a impossibilidade da prestação dos serviços técnicos em razão da inexistência de pessoal qualificado na empresa prestadora de serviços.**

.....
Vale lembrar que os mesmos procedimentos de auditoria foram realizados para os serviços prestados pela empresa vinculada BVA Informática LTDA, CNPJ 02.123.241/0001-53, que celebrou contrato com o Banco BVA S/A objetivando executar serviços de suporte técnico de informática, incluindo aluguel de equipamento e desenvolvimento de sistemas, orientação e resolução de problemas relativos ao funcionamento da rede de computadores. Após exame dos documentos apresentados, concluímos pela efetividade dos serviços prestados pela BVA Informática Ltda. Contudo, não podemos validar a efetividade dos serviços prestados ao Banco BVA S/A pela empresa vinculada BVA Consultoria, Serviços e Participações Ltda."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça de fls. 203/227, foi proferida decisão pela Colenda Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (fls. 518 a 528), assim assentada:

"Assunto: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: GLOSA DE DESPESAS DE CONSULTORIA. Mantêm-se a glosa, eis que a prestadora de serviços de consultoria não dispunha de pessoal, de estrutura física e meios materiais próprios para prestar os serviços.

PERDA NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. CRÉDITOS COM GARANTIA. Podem ser registrados como perda os créditos com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias.

PERDA NO RECEBIMENTO D CRÉDITOS. CRÉDITOS A RECEBER DE EMPRESA CONCORDATÁRIA. A parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições legais.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1997, 198

Ementa: LANÇAMENTO REFLEXO. Aplica-se ao lançamento reflexo o decidido em relação ao lançamento matriz de IRPJ.

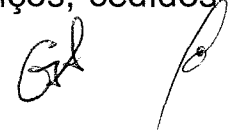
Lançamento Procedente em Parte”

Cientificada dessa decisão em 09 de abril de 2003 (A. R. de fls. 534), a contribuinte ingressou com recurso voluntário para este Conselho, onde sustenta em resumo:

- i) as operações (investimentos seletivos aplicações interfinanceiras de liquidez, operações com Títulos de Renda Fixa, com Valores Mobiliários e com Títulos Vinculados ao SELIC), eram e continuam sendo realizadas através das chamadas “*mesas de operação*”, nas quais funcionários acompanham, analisam e fecham negócios, por meio de terminais e telas de informática combinados com recursos de telefonia e faz;
- ii) tais operações se enquadram na categoria de “*operação de atacado*”, com pouca quantidade de negócios mas com relevante valor individual, sendo certo que a concentração de atividades nestas “*operações de atacado*” tinha e continua tendo a ver com a limitação do espaço físico, vez que o BANCO circunscrevia sua atuação operacional a uma parte do 13º andar de um prédio no centro do Rio de Janeiro;
- iii) com o advento do Plano Real em 1994, o mercado deu sinais de crescimento das vendas de bens a prazo, com aumento da demanda por Crédito Direto ao Consumidor e Crédito Pessoal, do que resultou aumento por Crédito Rotativo e Capital de Giro, novo nicho que não poderia ser simplesmente ignorado, sob pena de se ver

- ultrapassado pela concorrência, além das perdas de prestígio e de rentabilidade;
- iv) ao final do ano de 1994, em face da experiência adquirida nas “operações de atacado”, foi decidido pela contratação de agenciadoras e intermediárias de negócios, pessoas jurídicas conhecidas e totalmente estranhas à recorrente;
 - v) dessa experiência colheu-se resultado decepcionante, com registro de um valor bruto anual de captações inferior a R\$ 1.200.000,00, situação agravada pela superveniência de elevadas taxas de inadimplência dos contratos agenciados através das intermediárias;
 - vi) em face do prejuízo verificado, a recorrente resolveu assumir as operações, centralizando tudo dentro da sua estrutura, o que acabou por provocar interferências dramáticas sobre as “operações de atacado”, a qual se viu sufocada pela avalanche de contratos que desencadeavam incontáveis solicitações de parcelamentos, concessões de maior prazo, de apelos para novações, reclamações contra morosas cobranças de débitos e outros;
 - vii) com o acúmulo de questões os “operadores de mesa” se viram a braços com enormes dificuldades para analisar e realizar suas tarefas, levando a recorrente à única alternativa viável: acabar, de chofre, com a administração centralizada das Carteiras de Crédito, especialmente no seguimento de captação de clientes – pessoas físicas;
 - viii) na busca de um formato que aproveitasse as vantagens e minimizasse as desvantagens das experiências acumuladas, a recorrente adotou fórmula que consistiu na centralização radical das decisões concessivas de créditos, combinada com descentralização das tarefas acessórias de captação de clientela, análises cadastrais e creditícias e implantação e acompanhamento dos contratos aprovados e suas ocorrências;
 - ix) para o GRUPO BVA restou a alternativa de criação de uma empresa subsidiária, com a missão de atuar no seguimento de captação de clientela, sediada o mais distante possível da recorrente;

- x) cumpre destacar que a decisão recorrida praticamente desprezou um dos aspectos fáticos-jurídicos mais importantes para o deslinde da controvérsia, qual seja, a existência e o funcionamento de um Grupo de Empresas, sendo que duas delas contrataram uma terceira para desenvolver serviços especializados de angariação de clientes de “varejo”, mediante o emprego dos recursos humanos e materiais das próprias empresas do GRUPO BVA;
- xi) os serviços contratados consistiam principalmente na prospecção e captação de clientela para a recorrente, mediante pagamento de comissões, as quais seriam devidas “se e quando” os contratos de crédito viessem a ser efetivamente fechados;
- xii) apesar da decisão recorrida haver descartado o argumento de que o Instrumento Contratual de Prestação de Serviços, sinalagmático e totalmente comutativo, ostentava a natureza jurídica de contrato de êxito ou sucesso, não resta dúvida de que tal contrato, com cláusula de risco, configura indício seguro de verossimilhança da efetividade das prestações de serviços, na medida em que cada despesa de comissão deve corresponder ao percentual do valor de um empréstimo concedido;
- xiii) quando adimplidos, os empréstimos proporcionavam margens de retorno substanciais, tendo em vista as elevadas taxas de juros praticadas pelo mercado;
- xiv) as assertivas feitas na decisão recorrida, no sentido de que a prestadora dos serviços de consultoria não dispunha de pessoal, estrutura física e outros meios materiais próprios para a prestação dos serviços, encampam suposições e conjecturas, veiculando puros preconceitos mentais acrescidos de uma grande dose de ironia e menoscabo ao Contribuinte, tangenciando as lindes da deslealdade processual e da ilicitude probatória o artifício de “confissão” ou de “autoincriminação”, para extrapolação de conclusões absurdas;
- xv) na cláusula 6 do contrato celebrado está escrito exatamente o contrário do afirmado pela decisão recorrida, ou seja, “a BVA CONSULT teria, como teve, à sua disposição, pessoal, estrutura física e meios materiais, necessários à prestação dos serviços, cedidos



pelo BANCO BVA, pela BVA FACTORING pela BVA INFORMÁTICA LTDA (...) e pelas demais empresas do GRUPO que assinaram o Contrato, na qualidade de Intervinentes - Anuentes - BVA HOLDING - PARTICIPAÇÕES S/A (...), BVA PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO DE BENS S/A (...), BVA AGROPECUÁRIA S/A (...), e BVA CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES MOBILIÁRIOS S/A (...).”

- xvi) A BVA CONSULT não apenas poderia realizar como de fato realizou as captações de clientela especificadas, esmiuçadas e documentadas nos Relatórios de fls. 287 a 422;
- xvii) Ao afirmar que a recorrente constituiu sua sede em localidade longínqua, com vistas à fruição de redução de impostos sobre serviços, e que tornou excessivamente difícil, ou até inviável a operacionalidade da sede da empresa, o Aresto recorrido incorreu em erro grosseiro ao atribuir a BARUERI o qualitativo de “localidade longínqua”, vez que está ele situado na região metropolitana da grande São Paulo, a uma distância de 26,5 quilômetros da Praça da Sé, mais perto do centro da Capital que muitos bairros da própria cidade de São Paulo;
- xviii) em razão de permanecer válida a sistemática jurídica do artigo 171 do CTN, que permite às empresas produzirem e venderem serviços, com pessoal próprio ou não, com meios materiais próprios ou não e com estabelecimento fixo ou não, imperioso concluir-se que a decisão recorrida é totalmente improcedente, na medida em que sustenta a tese de que a BVA CONSULT não poderia prestar os serviços porque não dispunha de pessoal próprio, de estrutura física própria e de meios materiais próprios;
- xix) desmorona, de uma vez por todas, a viga mestra de sustentação da decisão “a quo”, que se escorou, praticamente por inteiro, num indício simples (falta de pessoal) e numa suposição apressada, inverídica e ilegal (impossibilidade de prestação de serviços pela BVA CONSULT), notadamente quando se tem presente que o Regulamento do Imposto de Renda aprovado em 1994 e a Lei das Sociedades Anônimas, reconhecem o direito de as Empresas Ligadas contratarem livremente entre elas,

- com as únicas restrições referentes à distribuições disfarçadas de lucros, pactuações de mútuos, avaliação de investimento pelo patrimônio líquido e preços de transferência;
- xx) salta logo à vista que a decisão recorrida investiu contra a redução do lucro real oriunda da redução de despesas com serviços, mas omitiu a contrapartida de receitas advindas das captações de clientes que aumentaram o lucro real, em muito maior proporção numérica, sendo óbvio que as receitas produzidas, captadas pela BVA CONSULT, não provieram de geração espontânea nem tampouco de passe de mágica, com custo zero ou irrisório para o Banco;
 - xxi) por imperativo de coerência com a anulação das despesas de comissões, deveriam ser igualmente eliminadas as receitas decorrentes dos contratos captados nas Carteiras de Crédito Pessoal, Crédito Direto ao Consumidor, de Capital de Giro, Crédito Rotativo e repasses BNDES;
 - xxii) no voto condutor do Aresto recorrido há declaração no sentido de que não é razoável acreditar que seria vantajoso, para a recorrente, criar uma nova empresa, para prestar serviços nos quais ela já era especializada, porque ela e as empresas do mesmo grupo cederiam todos os recursos materiais e humanos e porque a criação de uma nova empresa implicaria em novos custos sem maiores benefícios e também porque seria mais conveniente realizar o serviço por conta própria, e nada pagar a título de imposto sobre serviços;
 - xxiii) trata-se, sem dúvida, de manifestação opinativa pessoal que desenha um painel fictício, no qual as Carteiras de Crédito passariam a ser mais rentáveis, com despesas de intermediação zero, ISS zero, custo marginal zero e lucro líquido igual ao próprio faturamento;
 - xxiv) a opinião pessoal lançada na decisão recorrida se entremostra inteiramente equivocada, pois seria de total incompetência para a recorrente repetir o erro de tentar realizar por conta própria, os serviços de captação de propostas de crédito, vez que a subsidiária desenvolveu especialização aprofundada e exclusiva na área de captação de clientela no “varejão” das carteiras de empréstimos, tendo prestado serviços simultaneamente

- para o BANCO BVA e para a BVA FACTORING, e também para outras pessoas jurídicas não ligadas;
- xxv) a recorrente preferiria paralisar suas Carteiras de Crédito a operacionalizá-las “por conta própria”, porque pelo menos as perdas e prejuízos restariam estanquizados, não contaminando os negócios de “atacado”, conduzidos pelas mesas de operações;
- xxvi) na condição de Banco Múltiplo a recorrente tinha suas atividades inteiramente subsumidas à Lei nº 4.595, de 1964, que instituiu o Sistema Financeiro Nacional, à Resoluções do Conselho Monetário Nacional e às normas do Banco Central, contando com autorização para praticar operações ativas e passivas inerentes às Carteiras Comercial, de Investimentos, Financiamentos, Crédito, Arrendamento Mercantil e Câmbio;
- xxvii) o conteúdo das Cláusulas 1 e 2, mencionadas no Aresto atacado, tratam de serviços de apoio à operacionalização da Carteira de Crédito e de realização de atividades-meio (captação de clientela, preparo de documentação, consultoria creditícia, análise cadastral e acompanhamento de contratos);
- xxviii) inexistiu terceirização vez que a recorrente não outorgou poderes à BVA CONSULT para conceder ou negar qualquer tipo de Crédito, prerrogativa que permaneceu na sua exclusiva competência
- xxix) a incursão feita pelo terreno probatório, com a produção do enunciado reproduzido às fls. 562, corresponde a um caso clássico de “*petição de princípios*”, vício de lógica que consiste em tomar como demonstrado exatamente aquilo que se queria ou se deveria demonstrar;
- xxx) está a recorrente convencida de que o relator do voto condutor do Aresto recorrido somente enveredou pelos caminhos da subjetividade, porque necessitou justificar persuasão íntima preestabelecida, pois ao afirmar que: “*A operação só passa a fazer sentido se passarmos a considerar o efeito da dedução dos supostos serviços como redutor do lucro real da interessada. Aí sim, a interessada leva vantagem.*”, o relator não consegue esconder que desconfiou da existência de algum “planejamento fiscal”, na contratação e na execução dos serviços entre a recorrente e a BVA CONSULT;

- xxxi) resta evidenciado, por cronologia documental, que a recorrente e a BVA CONSULT não articularam qualquer “planejamento fiscal” ainda porque aplicável, no caso, o axioma de que despesa de serviço na recorrente é receita totalmente tributada na BVA CONSULT, com base no percentual mais elevado de presunção, impondo-se como imperativo lógico que a manutenção da glosa das despesas de comissões, se fizesse acompanhar, como decorrência automática, de restituição “ex officio”, em favor da BVA CONSULT, de todos os tributos federais por ela pagos no período (jan/97 a dez/98, em razão das receitas relativas ao Contrato de Prestação de Serviços;
- xxxii) além de forçar o enquadramento da questão versada nos presentes autos nas disposições genéricas dos artigos 242 e 243 do Regulamento do Imposto de Renda baixado em 1994, em detrimento da norma específica do artigo 247 do mesmo diploma regulamentador, a decisão recorrida tentou inverter o ônus da prova, vez que ao Fisco cabe produzir prova cabal da inveracidade dos fatos contabilmente registrados, totalmente suportados por Notas Fiscais e Relatórios de Prestação de Serviços, bem como por comprovantes de pagamentos efetivos e pela individualização das operações e das causas;
- xxxiii) com base em elementos extraídos do conteúdo da impugnação: do Contrato constava que a prestadora de serviços não dispunha de pessoal, de estrutura física e de meios materiais próprios para prestar os serviços; além do que a sede fora constituída em localidade longínqua, dificultando ou inviabilizando a operacionalidade da sede da empresa; a decisão recorrida analisou diversos aspectos relacionados com a criação da BVA CONSULT, concluindo que as operações contratuais somente faziam sentido quando considerado o efeito da dedução dos supostos pagamentos como redutor do lucro real, hipótese em que a recorrente levava vantagem;
- xxxiv) restou repelida praticamente toda a documentação oferecida na fase impugnativa, preferindo nortear-se a Sexta Turma da DRJ no Rio de Janeiro pelo que designou-se de “Mundo real”, “retrato da realidade” e “mundos dos fatos”, expressões eu serviram de base à

conclusão de que os serviços de consultoria não teriam sido efetivamente prestados;

- xxxv) embora militando em seu favor a presunção legal de veracidade, a recorrente produziu provas documentais, sendo as mais importantes: Contrato de Prestação de Serviços, Relatórios e Produção, os quais identificam caso a caso os clientes captados, com indicação do nome, CPF/CGC e valor contratado, além da relação dos funcionários do GRUPO BVA que participaram da execução dos serviços de captação;
- xxxvi) análise comparativa os Relatórios de Produção revelam que eles ostentam integral coincidência numérica com outros comprovantes fiscais a eles contemporâneos, tais como Guias de Recolhimento do ISS, DARF's de IRRF, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL – Lucro Presumido;
- xxxvii) no caso das perdas no recebimento de créditos, restou mantida a exigência da multa de lançamento de ofício, tendo como base o disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mandamento jurídico que não pode ser compreendido de forma isolada, mas no contexto da legislação que rege a matéria;
- xxxviii) após a edição da Lei nº 9.430, de 1996, a primeira consolidação das normas resultou no Decreto nº 3000, de 1996, que aprovou o R. I. R., sendo certo que o seu artigo 957 traduz regra geral de aplicação das multas de lançamento de ofício, constando do mesmo Regulamento regra específica de multa de juros moratórios, para os casos de inobservância do regime de competência;
- xxxix) relativamente aos créditos contra a CREAUTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO DE AUTOMÓVEIS LTDA., foi juntada aos presentes autos farta documentação comprovando o perecimento e a indisponibilidade dos bens objeto de penhor mercantil e alienação fiduciária, o que conferia ao crédito natureza de sem garantia, sendo que a decisão recorrida não contém qualquer consideração a propósito das provas documentais ofertadas;
- xl) vencidos os empréstimos, parte em 18/8/1997 e parte em 12/11/1997, uma vez esgotados os meios suasórios de cobrança, a recorrente ajuizou, em fevereiro de 1998,

- ação de execução por títulos extrajudiciais, com providência incidente de remoção e depósito dos bens supostamente garantidores dos empréstimos;
- xli) indeferido o pedido da recorrente para que fosse autorizada a venda dos bens penhorados, os quais já se encontravam sucateados, com valor de mercado praticamente residual, a execução foi suspensa e o término da demanda iria ficar adiado sem previsão para sua ocorrência, face à morosidade da justiça;
 - xlii) tendo o Auto de Penhora e Depósito e o Auto de Remoção e Penhora identificado os anos de fabricação dos veículos (1993, 1994 e 1995), resta claro que em 1998 os veículos se encontravam depreciados, praticamente sem mercado, tornando a perda irreversível, e os créditos passaram a ter natureza de sem garantia, no momento em que a força da execução judicial foi anulada por efeito suspensivo de prazo incerto para julgamento do mérito da demanda;
 - xliii) com relação a empresa T. H. S. Veículos Ltda., o caso se apresenta semelhante ao anteriormente analisado, vez que os créditos assumiram o caráter de sem garantia, depois da execução, busca e apreensão judiciais que se revelaram vazias de conteúdo prático, conforme documentos de fls. 469 a 480;
 - xliv) no tocante à TELE – CELULAR IMP. E COM. ELETRO ELETRÔNICO LTDA., ajuizada a ação de execução, foram oferecidos bens à penhora destituídos de valor, tendo o M. Juiz indeferido o pleito em maio de 1998, resultaram infrutíferas várias diligências realizadas visando localizar as pessoas e os bens;
 - xlv) os aparelhos de telefonia celular, dados em penhor mercantil, perderam totalmente valor de mercado, atingidos que foram por obsolescência tecnológica plena.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso foi manifestado no prazo legal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

O TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 159 a 169 nos dá conta de que a matéria relacionada com a perda no recebimento de créditos restou dividida em duas vertentes:

- i) aquela considerada como antecipação de despesas, o que implicou considerar os efeitos da postergação do pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social; e
- ii) a glosa pura e simples da perda apropriada.

Relativamente às parcelas enquadradas no primeiro item acima, em face da orientação traçada pela Administração Tributária através do Parecer Normativo COSIT n.º 02, de 1996, a autoridade lançadora declara caber (fls. 166) "*lançamento de ofício somente em relação aos acréscimos legais de juros e multa de mora*".

Ainda na fase impugnativa a contribuinte, valendo-se da expressão utilizada pela autoridade lançadora, sustentou ser inaplicável, no caso, a multa por lançamento de ofício.



Da insurgência demonstrada pelo sujeito passivo na presente relação jurídica tributária, resultou manifestação da Colenda Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, conforme Aresto de fls. 518 a 528, cabendo aqui transcrever:

“A ilação da interessada de que seria cabível a multa de mora no lugar da multa de ofício não é correta. Como houve recolhimento após o prazo de vencimento, hipótese prevista no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, a multa a ser exigida é de 75%, conforme se verifica pela simples leitura do inciso, a seguir transcrito. Além disso, o inciso II do § 1.º do mesmo artigo determina que a multa de 75% seja exigida isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora.”

Em seu apelo para esta Segunda Instância Administrativa, a recorrente procura lembrar que, no caso, trata-se de mera questão interpretativa, sendo certo que a regra jurídica contida no artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, restou incorporada ao texto do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto n.º 3.000, de 1999, constituindo seu artigo 957, e deve ser tomado como regra geral, aplicável na hipótese de incidência das multas por lançamento de ofício. No entanto, existe regra jurídica específica que comina penalidade para o caso de inobservância do regime de competência.

Cumpra aqui transcrever o artigo 273 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto n.º 3.000, de 1999:

“Art. 273. A inexatidão quanto ao período de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6.º, § 5.º):

I – a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II – a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247. (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).”

Da inobservância do regime de competência resultam, inexoravelmente, duas conseqüências, no caso de apropriação de custo, despesas ou receitas:

- i) postergação do pagamento do tributo; ou
- ii) redução indevida do lucro real.

O “*caput*” do artigo suso transcrito contém previsão de lançamento de: (i) imposto; (ii) diferença de imposto; (iii) atualização monetária (se for o caso); e multa; dependendo das condições específicas de cada caso. No entanto, é fato que inexistindo diferença de imposto a ser exigida, não há falar em multa de lançamento de ofício, notadamente quando se tem presente o comando jurídico inserto no parágrafo segundo do citado artigo 273 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, ou seja, sempre serão devidos multa de mora e juros moratórios.



Vale dizer, no mencionado parágrafo segundo do artigo 273, temos a previsão de incidência da multa de mora e dos juros de mora, durante o prazo em que tiver ocorrido o fenômeno da postergação do pagamento do imposto, face à inexatidão quanto ao período de competência, entendido esta como o descumprimento da regra que disciplina a apropriação de custos, despesas ou receitas, de observância obrigatória por todas as pessoas jurídicas, independentemente do regime a que seu lucro venha de ser submetido à tributação, se real, presumido ou arbitrado.

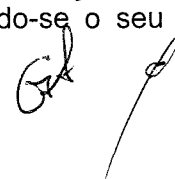
A propósito vale aqui invocar a jurisprudência firmada no âmbito deste Conselho, razão pela qual faço transcrever ementas de Arestos que trataram da questão relacionada com as parcelas que compõem a exigência:

Acórdão n.º 105-5.125, de 1991:

“INEXATIDÃO DO PERÍODO-BASE – Verificada a inexatidão quanto ao período-base do reconhecimento da realização do lucro inflacionário, deve ser compensado, no lançamento, o imposto já pago em outro exercício, exigindo-se apenas a correção monetária e os juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido a postergação. Se esta decorreu de atendimento à orientação expedida pela autoridade administrativa, nem esse acessórios são exigíveis.”

Acórdão n.º 103-20.681, de 2001, da lavra de Neicyr de Almeida:

“IRPJ. IMÓVEIS. ALIENAÇÃO. PESSOA LIGADA VERSUS TERCEIROS ADQUIRENTES. PREÇOS DIFERENCIADOS. FAVORECIMENTO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. LANÇAMENTO INSUBSISTENTE. O diferencial imputável a teor de distribuição disfarçada de lucros há de se respaldar em grandezas homogêneas, levando-se em consideração a natureza, característica e localização do bem e as condições de mercado onde se insere, alinhando-se o seu



preço ao prazo de pagamento vis-à-vis os efeitos da inflação e dos indexadores ajustados contratualmente no período considerado, sob pena de se imputar algo sem qualquer substância técnica.

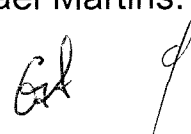
IRPJ. REGIME DE COMPETÊNCIA. OFENSA. POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTRUÇÃO EQUÍVOCA. IMPROCEDÊNCIA ACUSATÓRIA. A ofensa ao regime de competência determina o lançamento fiscal com base no instituto da postergação tributária, mormente quando se constatar que a alíquota ou a base de cálculo ou ambas, no período da postergação, não sofreram quaisquer alterações. Ocorrendo tais fenômenos, que não se excluem mutuamente, impõe-se tão-somente a cobrança de juros moratórios desde o período inicial até o reconhecimento da inobservância temporal. Se, por outro lado, a hipótese demonstrar alíquotas decrescentes ou base de cálculo reduzida por variáveis tributárias não ocorrentes no período inicial, não há que se falar em hipótese de postergação incidente sobre os valores que excederem as mesmas variáveis contempladas no período inicial.

IRPJ. SUPRIMENTO DE CAIXA. CREDORES DIVERSOS NÃO IDENTIFICADOS. PROVA DA AUTORIA DO SUPRIMENTO CARREADA NA FASE RECURSAL. SÓCIOS. ENTREGA DOS NUMERÁRIOS. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA. A existência de credores diversos em conta de passivo, tendo como contrapartida a conta caixa, denota que recursos externos foram ingressados na empresa sob a forma de suprimentos de numerários, por não-sócios ou não. Ainda que silente, após intimação expressa, com o objetivo de se esquivar ou dificultar a identificação dos fornecedores e a comprovação da entrega dos recursos ao caixa da empresa, deve-se confirmar a exigência fiscal com fulcros no art. 181 do RIR/80(art. 229 do RIR/94), mormente quando, para se defender de acusação conexa, restar inequivocamente provada a participação dos sócios da empresa como os atores únicos dos suprimentos impugnados.

IRPJ. DEPÓSITOS BANCÁRIOS CONTABILIZADOS NÃO JUSTIFICADOS. RECEITA OPERACIONAL INFERIOR AO VOLUME DOS DEPÓSITOS EM CHEQUE. DESCOMPASSO. OMISSÃO DE RECEITAS. SUPERFICIALIDADE ACUSATÓRIA. Os depósitos bancários, escoimados das transferências interbancárias e de outros ativos sabidamente não-relacionados com a receita operacional da empresa constituem-se num vigoroso indício que, entretanto, não podem prescindir de outros para que se promova uma ligação causal entre uma forma de evasão (omissão de vendas, notas fiscais de custos/despesas inidôneas, subfaturamento etc.) e os respectivos depósitos, permitindo-se enfeixar uma convicção segura e líquida acerca do investigado. Se, escriturados, não de ser analisadas pelo Fisco as suas contrapartidas, com o fito de se desnudar possíveis lançamentos contábeis que visem ocultar matéria tributária.

RECURSO DE OFÍCIO A QUE SE CONCEDE PROVIMENTO PARCIAL.”

Acórdão nº 107-06.373, de 2001, da lavra de Natanael Martins:



“IRPJ - REDUÇÃO DO LUCRO REAL - O lucro contábil não se confunde com o lucro real, base de cálculo do IRPJ, portanto, a necessidade de atendimento às normas impostas pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, não autoriza a inobservância da legislação tributária.

DESPESAS OPERACIONAIS - DESCONTOS CONDICIONAIS E BONIFICAÇÕES - Os descontos condicionais e as bonificações que visam o incremento das vendas e, conseqüentemente, dos lucros, se reconhecidamente vinculados às operações realizadas pelo contribuinte, subentendem-se no conceito de despesas operacionais dedutíveis.

CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS - DESTRUIÇÃO DE MERCADORIAS - Para serem consideradas como dedutíveis na apuração do lucro tributável, a perda resultante da inutilização de mercadorias impróprias para o consumo, deve ser suficientemente comprovada.

DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS - ANO-CALENDÁRIO 1994 - LEI 8.541/92 - Na vigência da Lei nº 8.541/92, os tributos somente são dedutíveis quando efetivamente pagos.

MULTA DE OFÍCIO SOBRE O IMPOSTO POSTERGADO - Incabível a aplicação de multa de ofício no caso de postergação do imposto de renda, após o recolhimento espontâneo por parte do contribuinte.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

PIS E COFINS - Citadas contribuições têm como base de cálculo a receita operacional, sem a exclusão de parcelas relativas ao ICMS incidente sobre a devolução de mercadorias vendidas.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - Em se tratando de lançamento decorrente, a decisão de mérito prolatada em relação à exigência matriz, constitui prejulgado na decisão da matéria denominada decorrente.

CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS - DESTRUIÇÃO DE MERCADORIAS- GLOSA - PERDAS NORMAIS - IMPROCEDÊNCIA - A glosa do custo de mercadorias, destruídas em face de sua deterioração, em montante razoáveis com o faturamento bruto da empresa, mesmo inexistindo prova material de sua ocorrência não se justifica, mormente em se tratando de mercadorias (produtos derivados de chocolate) que, notoriamente, são passíveis de perdas.”

Acórdão nº 108-06.520, de 2001, da lavra de Ivete Malaquias Pessoa Monteiro:

“PAF – INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATOS NORMATIVOS – Compete ao Poder Judiciário declarar a inconstitucionalidade de leis ou atos normativos, porque presumem-se constitucionais ou legais todos os atos emanados do Poder Legislativo. Assim, cabe a autoridade administrativa apenas promover a aplicação da norma nos estritos limites do seu conteúdo.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – O lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1996, ano calendário de 1995, poderá ser reduzido por compensação de prejuízo fiscal em, no máximo, 30%. Esgotada a compensação dos prejuízos em um período e comprovados recolhimentos em períodos subsequentes, deverá o lançamento considerar os efeitos desses recolhimentos no período objeto da autuação.

EXCLUSÕES INDEVIDAS - LANÇAMENTO DE OFÍCIO POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO – A exclusão não autorizada de valores que componham o resultado de período-base mas somente oferecidas a tributação em outro, com inobservância do regime de competência, devem ser tributadas pelo valor líquido, com a cobrança dos respectivos encargos moratórios.

SUDENE – INCENTIVO FISCAL DE REDUÇÃO CALCULADO PELO LUCRO DA EXPLORAÇÃO – No cômputo do lucro da exploração, a partir de janeiro de 1996, com o fim da correção monetária das demonstrações financeiras, incluem-se as variações monetárias no cálculo das receitas financeiras excedentes das despesas. Não se incluem, todavia, rendimentos ou encargos estranhos ao conceito legal de receitas/despesas financeiras.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – O imposto retido na fonte sobre recitas computadas na determinação da base de cálculo poderá ser deduzido do imposto devido em cada mês, ou em meses posteriores, mas não em períodos-base anteriores. Apurada a dedução de imposto de imposto da fonte em montante superior ao saldo existente, impõe-se o lançamento de ofício.

Recurso parcialmente provido.”

Outro não é o posicionamento da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, espelhado na ementa do Acórdão nº CSRF/01-03.229. de 2001:

“POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DO IMPOSTO – CONSEQUÊNCIAS DE ORDEM TRIBUTÁRIA – ACRÉSCIMOS – A postergação de pagamento do imposto, salvo modificação de alíquota, não pode acarretar a exigência de tributo e apenas as de juros de mora. A Administração Tributária por sinal assim já decidiu (PN 02/96).”

A decisão recorrida, no particular, merece reforma.



Relativamente à glosa das despesas, o assunto já foi analisado nos autos do Processo n.º 10768.013651/2002-11, de interesse de BVA FACTORING LTDA., anteriormente julgado por esta Câmara, do que resultou o Acórdão n.º 101-94.559, razão pela qual faço transcrever o conteúdo do voto proferido naquela oportunidade, “*verbis*”:

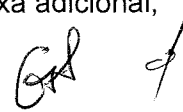
“Após destacar uma série do que denominou “*características da empresa contratada*”, a autoridade lançadora deixou registrada a causa ou a motivação da glosa dos gastos apropriados como despesas por prestação de serviços:

“... glosamos as despesas lançadas a título de serviços prestados pela pessoa jurídica Controlada BVA Consultoria Serviços e Participações Ltda, **haja vista a impossibilidade de prestação dos serviços técnicos em razão da inexistência de pessoal qualificado na empresa prestadora de serviços**”

Ainda na fase impugnativa a contribuinte apresentou o Termo de Aditivo ao Contrato de Prestação de Serviços, firmado em 09 de janeiro de 1997, termo este que conta com a anuência das empresas (todas integrantes do Grupo Empresarial): BANCO BVA S. A.; BVA HOLDING – PARTICIPAÇÕES S. A.; BVA – PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO DE BENS S. A.; BVA AGROPECUÁRIA S. A.; e BVA CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES MOBILIÁRIOS S. A., cuja cláusula 6 (seis) tem esta redação:

“6 – Toda a mão-de-obra técnica e de apoio, a ser utilizada nas prestações de serviços aludidas nas Cláusulas 1 e 2, será cedida à CONTRATADA pelo CONTRATANTE, pela pessoa jurídica BANCO BVA S/A e pelas demais Empresas do GRUPO ECONÔMICO – BVA, de seus próprios quadros, pelo regime part-time, ou de horas-homem, ou de divisão de tarefas ou qualquer outro regime laboral permitido a Grupo de Empresas, sem alteração global de jornadas, correndo também por conta destas últimas o fornecimento de estrutura física e de meios materiais necessários à execução dos serviços contratados;

6.1 – Ao término de cada período anual, a CONTRATADA ficará obrigada a pagar, ao CONTRATANTE, como ressarcimento de custos e despesas envolvidos nas cessões de meios físicos, materiais e de mão-de-obra descritos no caput, um valor correspondente a 30% (trinta por cento) do total das comissões pagas ou creditadas no período, ou, a critério do CONTRATANTE, a quantia apurada em planilha de custos por este último levantada, acrescido de 20% (vinte por cento) de taxa adicional;



6.2 – Os pagamentos e ressarcimentos de que trata o subitem anterior deixarão de ser devidos pela CONTRATADA se, em razão de performance, as prestações de serviços resultarem para o CONTRATANTE em valores de produção (subitem 5.2) iguais ou superiores às seguintes médias mensais, apuráveis ano a ano excluídos do respectivo cômputo os meses de suspensão ou de interrupção de faturamento.

<u>R\$</u>	<u>PERÍODO DE APURAÇÃO</u>	<u>MÉDIAS MENSAIS (METAS)</u>
	JAN a DEZ/97	4.600.000,00
	JAN a DEZ/98	6.000.000,00
	JAN a DEZ/99	7.000.000,00”

Mesmo diante dos elementos probantes trazidos para os presentes autos, o ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido deixou registrado:

“Analisando-se a situação pelo aspecto meramente documental, tudo levaria a crer na efetiva prestação dos serviços de consultoria. Todavia, abandonando-se o “mundo do papel”, isto é, aquilo que os documentos aparentam e adentrando-se no mundo real, aquele em que as coisas realmente se operaram, evidencia-se que a contratação de consultoria apresenta-se como uma situação totalmente artificial.

.....
Apesar da cláusula 2 do contrato de prestação de serviços apresentados referir-se atividade meio (fl. 460), pela leitura dos serviços ali descritos, constata-se que serviços terceirizados eram atividades típicas de empresas de “factorintg”.

Foge ao razoável acreditar que seria vantajoso para a interessada participar da criação de uma nova empresa para prestar serviços nos quais ela já era especializada, principalmente porque os funcionários, a estrutura física e os meios materiais seriam cedidos por empresas do mesmo grupo econômico, e porque a criação de uma nova empresa implicaria em novos custos, sem maiores benefícios. É oportuno lembrar que, mesmo se pagando o imposto sobre serviços à alíquota reduzida, seria mais conveniente realizar o serviço por conta própria e nada pagar a título de imposto sobre serviços.

A operação só passa a fazer sentido se passarmos a considerar o efeito da dedução dos supostos serviços como redutores do lucro real da interessada. Assim, a interessada leva vantagem.

É convicção deste julgador que documentos só devem ser considerados como efetivo meio de prova na medida em que retratam a realidade. Se aquilo que é descrito no papel conflita com o mundo real, deve-se descartar os documentos e fixar-se apenas no mundo dos fatos. No caso em questão, proceder assim significa ter-se como não efetivamente prestados os serviços d consultoria.”

Ao declarar que uma vez considerado o “*aspecto documental*” chega-se à conclusão de que os serviços foram efetivamente prestados, o ilustre relator do voto condutor do Acórdão recorrido, implicitamente, está a admitir que a recorrente, durante a tramitação do processado, apresentou provas com força probante para o convencimento de que estariam presentes não só a necessidade dos serviços para a consecução dos seus objetivos sociais, como de resto que tais serviços foram efetivamente, prestados.

Entendo razoável afirmar-se que nem sempre a prova produzida retrata o fato concretamente acontecido, até porque temos casos de falsificação documental, de falsidade ideológica etc., no entanto, também entendo aconselhável que, sempre, as afirmações dessa envergadura devam ser precedidas de trabalho investigatório, da produção da correspondente contra-prova, não sendo bastante o posicionamento que traduza o convencimento pessoal, cm exteriorização de razões subjetivas, desprovidas de embasamento ou respaldo técnico, jurídico ou mesmo probatório.

A recorrente trouxe para os presentes autos não só prova do faturamento, com a correspondente emissão das notas fiscais de prestação dos serviços, retenção do Imposto de Fonte, como também cópias dos “RELATÓRIOS” elaborados a partir das operações efetuadas, dos quais constam: i) rol dos empregados que participaram na execução dos serviços; ii) o nome de cada cliente, com os quais restaram realizadas operações de crédito; e iii) o montante dos recursos aplicados nas operações contratadas e, de conseqüência, o valor correspondente à comissão que lhe era devida.

De outro lado, a Fiscalização sequer se dignou de promover qualquer investigação, por superficial que pudesse ser, com vistas a buscar comprovação da inadequação da prova produzida pela pessoa jurídica atuada com a realidade concretamente acontecida. Vale dizer, a falta de iniciativa, traduzida também pelo silêncio da Delegacia da Receita Federal de Julgamento sobre a questão em debate, quando do julgamento do litígio em primeira instância administrativa, no nosso sentir desautoriza a exteriorização de insinuações que traduzam tão somente posicionamento meramente teórico, destituído de qualquer suporte, seja ele jurídico, técnico ou fático.

A questão da dedutibilidade dos gastos suportados pelas pessoas jurídicas, a título de despesas operacionais, é das mais tormentosas e das que mais mereceu manifestações por parte deste Tribunal Administrativo. Entendo que cada manifestação deve ter sempre presente os elementos e as circunstâncias que informam o caso concreto, sem que sejam olvidadas, também, as investigações e as provas produzidas pelas partes interessadas.

Relevantes, no caso, alguns comentários apresentados pelo Insigne e profundo conhecedor da matéria, notadamente quando se trata de tributação pelo Imposto de Renda, NOÉ WINKLER, em sua obra "IMPOSTO DE RENDA", Ed. Forense, 2ª edição, Rio de Janeiro, 2001, págs. 429 e seguintes:

"A lei tributária ao estabelecer a renda imponible da pessoa jurídica tenciona delinear seu tipo – que denominaríamos de *lucro fiscal* – policiado na sua contextura, de modo que venha a produzir uma figura tributária que contenha um rendimento expressando um resultado positivo, segundo certos conceitos de receita, custo e despesa. Objetiva, com essa disciplina, eliminar distorções negativas que poderiam, por atos de liberalidade, alheios à atividade explorada, reduzir ou anular os réditos das gestão empresarial.

Refere-se a lei a despesas *necessárias ou normais*, definindo-as como *usuais ou normais* no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Há, nessa conceituação, acentuado grau de subjetividade pela ausência, mesmo exemplificativa, das despesas indedutíveis, ou "desnecessárias", no conceito fiscal, pela própria impossibilidade de fazê-lo.

O Fisco tem impugnado encargos que aparentemente podem não trazer o rótulo de *necessárias* para a fonte produtora, mas que indiscutivelmente se constituem em ônus, embora esporádicos, inerentes ao risco do negócio.

Cada situação contém suas peculiaridades.

É inseguro fazer-se generalizações em torno deste assunto. (...).

.....
Por outro lado não nos parece razoável impugnar-se encargos contratuais, legítimos, vinculados à contratação de profissionais qualificados. Estes exigem, em seus contratos, notadamente técnicos estrangeiros, viagens pagas, de férias, ao país de origem. O fisco tem considerado esse encargo contratual como *liberalidade*, e não o tem admitido como dedução. A nosso ver, são encargos

perfeitamente enquadráveis como *remuneração adicional* e, como tal, dedutíveis na pessoa jurídica. (...).

.....
A *liberalidade* entendida pelo Fisco é variável, indiscriminada, pois não há norma legal que limite seu entendimento.

Razoável, e aceitável, é a sugestão do esclarecido tributarista Ricardo Mariz de Oliveira (in- "RT Informa", n.º 241/242, de 1980) quando propõe que o conceito de necessidade deve ser entendido objetivamente, e acrescenta:

"Não se deve entender que o conceito de necessidade envolve a característica de *obligatoriedade* ou *compulsoriedade*. Neste particular, muita confusão tem surgido, através da inadequada consideração do que seja liberalidade (grifamos).

Por exemplo, no Parecer Normativo CST – 582/71, o fisco considerou indedutíveis viagens de férias de empregados contratados em outras cidades, declarando que são vantagens concedidas por mera liberalidade da empresa, e, por conseguinte, não são dedutíveis.

Tudo isso demonstra que o conceito de necessidade deve ser estabelecido objetivamente. Só um critério objetivo, ao alcance indiscriminado de todos, explica a dedutibilidade das despesas referidas nos exemplos acima e exclui controvérsias de interpretação originadas de subjetivismo, variáveis de indivíduo para indivíduo.

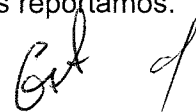
Tendo presente esta premissa, podemos dizer que uma despesa é necessária quando por inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou até mesmo que surja em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha.

Em contraposição, a despesa é não necessária quando for decorrente de ato de liberalidade, não no sentido de espontaneidade mas no sentido jurídico do ato de favor, estranho aos objetivos sociais (grifamos).

Só com critério objetivo é possível conhecer e determinar exatamente, sem perigo de controvérsias pessoais, a natureza de despesas com despesa necessária à empresa.

E tal critério ampara-se perfeitamente no art. 47 da Lei n.º 4.506. Basta reler o art. 47 e constatar que ao mesmo se ajusta a afirmação de que não são necessárias as despesas oriundas de atos de liberalidade, isto é, estranhas aos objetivos sociais."

A tão complexa matéria não causa estranheza a variada e farta jurisprudência inserida em Nota a este artigo, a que nos reportamos."



Nosso ordenamento jurídico alberga mandamento segundo o qual a determinação da base imponible do Imposto de Renda (lucro real) está sujeita a verificações de sua exatidão, podendo, para tanto, a autoridade tributária proceder ao exame de livros e documentos utilizados para escrituração pelo próprio sujeito passivo, como também na escrituração de terceiras pessoas, além de informações ou esclarecimentos prestados diretamente pelo contribuinte ou por terceiros. Pode, ainda, valer-se a Fiscalização de qualquer outro elemento de prova em direito admitida.

Por outro lado é certo que uma vez promovida a escrituração contábil segundo as regras jurídicas vigentes, esta faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, cabendo ao Fisco provar a inveracidade desses mesmos fatos (Dec. Lei n.º 1.598/77, art. 9.º, §§ 1.º e 2.º).

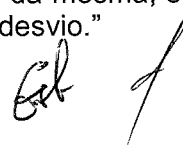
Há, ainda, outro aspecto a ser considerado, notadamente no caso de lançamento de ofício, quando a regra jurídica inserta no § 1.º do artigo 79 da Lei n.º 5.844, de 1943, reafirmando o princípio de que o ônus da prova cabe à Fiscalização, estabelece que uma vez prestados esclarecimentos por parte do contribuinte, estes só poderão ser impugnados com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Assim, não é por outra razão que este Conselho firmou sedimentado entendimento no sentido de que primeiramente cabe à Fiscalização promover trabalho de investigação para, posteriormente, havendo razoáveis dúvidas ou indícios de que o negócio não tenha sido realizado, intimar a pessoa jurídica a comprovar não só a necessidade, como também a efetividade dos gastos suportados.

A propósito do assunto, cumpre trazer à colação, dentre outras, as ementas que estão transcritas na seqüência:

Acórdão n.º 101-82.732, de 1992:

“DESPESAS DESNECESSÁRIAS – O lançamento da glosa e valores, porque relacionadas com os sócios, amparadas em notas fiscais emitidas contra a empresa, com endereço dos estabelecimentos da mesma, só se justifica quando embasada em elementos concretos do desvio.”



Acórdão n.º 107-05.597, de 1999:

“O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (CTN art. 3º e 142), compre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto por definição (CTN art. 3º), não pode ser usado como sanção.”

Acórdão n.º 101-84.789, de 1993:

“DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA (CONSULTORIA) – São hábeis a comprovar despesas operacionais não apenas notas fiscais, como também as faturas, duplicatas e recibos que indiquem as operações realizadas e respectivos valores, de modo a se poder aferir a necessidade e a normalidade dos dispêndios.”

Acórdão n.º 105-4.992, de 1990:

“FUNDAMENTO DA GLOSA – O fundamento da glosa de despesas operacionais que o contribuinte comprovou terem sido realizadas e contabilizadas há de ser, sob pena de insubsistente o auto de infração, a prova de que tais despesas não são necessárias à manutenção da fonte pagadora, a ser produzida nos autos, pela fiscalização.”

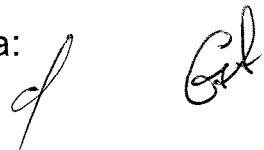
Acórdão n.º 105-4.624, de 1990:

“PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Se a fiscalização não comprovar, de modo incontestado, a não execução do serviço, as notas fiscais de serviços, os recibos de pagamentos e as declarações atestando a execução dos mesmos, fazem prova a favor da acusada.”

Elucidativa é a síntese contida na ementa do Acórdão n.º CSRF/01-900, de 1989:

“NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO – NOTAS FISCAIS SIMPLIFICADAS – O art. 47 da Lei n.º 4.506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao estabelecer que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que se comumente se denomina de *cláusula geral*. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto.”

Com razão, pois, a recorrente quando sustenta:



“44. E, com efeito, uma análise cuidadosa da jurisprudência administrativa que exige a prova de prestação efetiva dos serviços, revela que em todos os casos existiam indícios de práticas simulatórias, freqüentes na emissão das chamadas “*natas frias*. Em todos eles a prestação efetiva dos serviços era inverossímil, fosse por falta de conexão entre os objetos sociais das duas empresas, ou porque o quadro do pessoal da prestadora dos serviços em causa não era habilitado ou suficiente para realização dos serviços em causa, ou, ainda, a prestadora de serviços era empresa irregular, como o CGC suspenso. Então, sim, havendo fortes indícios de inverossimilhança de prestação de serviços, isto é, de simulação na emissão das notas fiscais e dos recibos, poder-se-ia admitir uma inversão do ônus de prova contra o contribuinte.

45. Bem está de ver que a jurisprudência invocada pelo auto de infração não se aplica ao caso da RECORRENTE que, além de lograr comprovar a efetiva prestação dos serviços pelos únicos meios documentais hábeis, não apresenta qualquer irregularidade que pudesse ter levado a concluir pela inverossimilhança das despesas efetuadas a esse título, como o fez o auto de infração, pelo que, quanto a esse ponto, confia a RECORRENTE que a decisão de 1ª instância administrativa – que manteve a glosa das despesas de assessoramento por suposta insuficiência da comprovação da efetividade da prestação dos serviços contratados, ha de ser, integralmente, reformada por este E. Conselho de Contribuintes, anulando-se, via de consequência, o auto de infração lavrado, inclusive no que se refere à exigência reflexa da contribuição social sobre o lucro.”

No que se refere à Contribuição Social sobre o Lucro, como visto trata-se de exigência reflexa, cabendo aplicar a mesma conclusão a que se chegou relativamente à exigência do IRPJ, face à relação de causa e efeito existente entre os ambos os lançamentos.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo Sujeito Passivo, para excluir da tributação os valores correspondentes à glosa de despesas com prestação de serviços, bem como afastar a incidência da multa de lançamento de ofício sobre o imposto postergado.

Sala das Sessões - DF, em 12 de maio de 2004.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL