



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10880.012935/98-10

Recurso nº : 120.553

Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS.: 1992 a 1994

Recorrente : CORRETORA SOUZA BARROS CÂMBIO E TÍTULOS S/A

Recorrida : DRJ em SÃO PAULO/SP

Sessão de : 15 DE SETEMBRO DE 2004

RESOLUÇÃO nº: 105-1.198

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CORRETORA SOUZA BARROS CÂMBIO E TÍTULOS S/A

RESOLVEM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'J. Clóvis Alves'.
JOSE CLOVIS ALVES
PRESIDENTE

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega'.
LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, NADJA RODRIGUES ROMERO, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10880.012935/98-10

Resolução nº: 105-1.198

Recurso nº : 120.553

Recorrente : CORRETORA SOUZA BARROS CÂMBIO E TÍTULOS S/A

RELATÓRIO

O presente processo já foi objeto de duas apreciações anteriores pelo Colegiado.

Na primeira, o julgamento do recurso resultou na determinação de correção de instância, para que o julgador de primeiro grau apreciasse os argumentos de mérito contidos no apelo, contrários ao agravamento da exigência inicial procedida, facultando-se à Contribuinte prazo para apresentação de novo recurso, nos termos do Acórdão nº 105-13.121, Sessão de 15 de março de 2000, constante das fls. 751/761, cujo Relatório leio em plenário, para uma perfeita compreensão da lide, por parte de meus pares, tendo em vista a alteração na composição da Câmara, promovida posteriormente àquela apreciação.

Ao reapreciar o recurso, por força dos embargos inominados de fls. 765/766, interpostos por aquela autoridade julgadora – os quais foram admitidos pela Presidência desta Quinta Câmara, de acordo com os despachos de fls. 768/769 e 782/783 – o Colegiado ratificou a sua deliberação anterior, no Acórdão nº 105-13.476 (fls. 1.153/1.159, Sessão de 18 de abril de 2001).

Ao invés de analisar nos presentes autos aquela parte do litígio, o órgão julgador de primeira preferiu fazê-lo no próprio processo formalizado com as exigências agravadas (autuado sob o nº 10880.035.128/97-68), o qual havia sido encaminhado para a Procuradoria da Fazenda Nacional, para inscrição do débito em dívida ativa da União, ao entendimento de que o sujeito passivo não impugnou as exigências decorrentes do agravamento em tela (ver cópia do respectivo acórdão, às fls. 1.187/1.200).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10880.012935/98-10

Resolução nº: 105-1.198

Como os referidos autos serão objeto de análise conjunta nesta Sessão, resta cumprida a referida determinação do Colegiado, considerando a conexão das matérias tratadas em ambos os processos.

Assim se apresenta o processo para julgamento

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10880.012935/98-10

Resolução nº: 105-1.198

V O T O

Conselheiro LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, Relator

A admissibilidade do recurso já foi acatada na Sessão de 15 de março de 2000, estando, portanto, em condições de ser conhecido.

Conforme relatado, a matéria litigiosa a ser apreciada no presente recurso diz respeito à inconformidade da Contribuinte relativamente à procedência da glosa de despesas com prestação de serviços por pessoas jurídicas, registradas na sua escrituração, cuja relação dos pagamentos efetuados com os serviços ditos como prestados, não foi devidamente comprovada, além da glosa de prejuízos com operações *day-trade*, apurados com artificialismo.

No apelo, a Recorrente, além de reiterar as suas alegações contidas na impugnação, suscita a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau e contesta a manutenção das exigências, com base nos argumentos nele esposados.

Os vícios que estariam contaminando a decisão recorrida corresponderiam ao cerceamento do direito de defesa, em razão da falta de apreciação de argumentos contidos na peça impugnatória (aplicação retroativa da norma que alterou os percentuais da multa de lançamento de ofício, e ausência de manifestação sobre a perícia requerida pela Impugnante), além da persistência de erros acerca da quantificação da matéria tributável, e da incompetência do julgador para agravar a exigência inicial.

Analizando os termos em que foi prolatado o julgado recorrido, concluo pela improcedência da preliminar argüida, ainda que tenha me posicionado, na apreciação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10880.012935/98-10

Resolução nº: 105-1.198

anterior do recurso, pela necessária correção de instância, pelas especiais circunstâncias que cercam o presente litígio, já descritas no relatório.

Com efeito, observa-se naquela decisão que todos os argumentos de defesa foram analisados pelo julgador singular, estando as suas razões de decidir devidamente fundamentadas, não procedendo a alegação da defesa em sentido contrário, senão vejamos:

a) às fls. 10 do “decisum” (fls. 580 dos autos), foi justificada a imposição da multa de ofício no percentual de 100%, com fundamento no artigo 4º, I, da Lei nº 8.218, de 1991, plenamente aplicável a partir do exercício financeiro de 1992 (período-base encerrado em 1991), o primeiro a ser objeto da presente autuação, o que implica na impropriedade da alegada adoção retroativa da norma;

b) a Contribuinte não formulou expressamente pedido de *perícia* em sua impugnação, a determinar a manifestação do julgador, referindo-se, apenas de passagem, à possibilidade de realização daquele exame, de acordo com os trechos a seguir reproduzidos:

“(...) De outro lado, existem os documentos comprobatórios da contrapartida, ou seja, contratos, notas fiscais, e, ainda, as notas de corretagem respectivas, pertinentes à maioria das 31 empresas, que por serem em quantidade grande poderão a qualquer momento serem (sic) objeto de perícia técnica.” (item 14, fls. 442; grifei; demais destaques, do original).

“Uma perícia apurada poderia verificar a existência de notas de corretagem pertinentes à todas as operações, com total relação com as notas fiscais emitidas, que por sua vez guardam relação direta com os contratos de prestação de serviços celebrados.” (item 33, fls. 447; o grifo não é do original);

c) a possibilidade de apresentação a posterior de novos elementos probantes (“*em especial exame nos livros da empresa, constatação das notas de*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10880.012935/98-10

Resolução nº: 105-1.198

corretagem, 'in loco' da atuação das citadas empresas"), protestada ao final da peça impugnatória e consentânea com as menções à perícia constantes dos trechos transcritos, foi apreciada no julgado recorrido, no contexto da análise da falta de atendimento às intimações lavradas no procedimento fiscal acerca da apresentação de documentos de prova da efetiva prestação dos serviços de que se cuida, e do fato de esses elementos não instruírem a defesa apresentada na instância inferior, no item do "decisum" intitulado "a) relativamente à glosa de despesas de prestação de serviços" (fls. 574/575);

d) de mais a mais, a legislação reguladora do processo administrativo fiscal considera não formulado o pedido do exame que deixar de atender aos requisitos legais (formulação de quesitos, nome e qualificação profissional do perito indicado), nos termos do artigo 16, inciso IV, e parágrafo 1º, do Decreto no 70.235, de 1972;

e) não configura hipótese de nulidade da decisão a existência de erros na matéria tributável remanescente, os quais, se confirmados, poderão ser objeto de regularização na instância "ad quem" e por ocasião da execução do acórdão;

f) o meu posicionamento acerca da alegada incompetência do julgador singular para agravar a exigência inicial, já foi, implicitamente, manifestado quando das apreciações anteriores do litígio, ao votar pela necessidade de que fossem apreciadas, na instância "a quo", as razões da defesa contrárias àquela inovação – cuja matéria será objeto de análise no correspondente processo de agravamento – ao invés de declarar a pretendida nulidade da decisão.

Por essas razões, voto por afastar as preliminares suscitadas pela Recorrente, passando à apreciação do mérito.

Da glosa das despesas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10880.012935/98-10

Resolução nº: 105-1.198

De acordo com tudo que foi relatado acerca do litígio, nas diversas ocasiões em que este foi objeto de apreciação por esta Câmara, resta claro que a matéria a ser enfrentada é centrada, essencialmente, na questão de provas e na sua valoração para dirimir o conflito, pois foi na ausência de elementos probatórios da efetiva realização dos serviços dados como prestados à Autuada, que se arrimou a autoridade lançadora para efetuar a glosa das despesas e a consequente formalização da exigência tributária.

Ao entendimento de que remanesceu incomprovada a prestação dos serviços objeto da glosa, o julgador de primeiro grau manteve a exigência, não sem antes ressaltar as inúmeras oportunidades que a Contribuinte deixou de aproveitar para por fim à querela, com a exibição de provas da efetividade das operações de que se cuida.

No apelo, além de reiterar os argumentos iniciais, a Recorrente acrescenta as seguintes alegações relacionadas ao presente item da autuação, já sintetizadas por este relator em apreciação anterior da lide:

a) *reafirma a efetiva prestação dos serviços noticiados pelas notas fiscais inquinadas e a essencialidade destes para o funcionamento de seu negócio, sendo reconhecido pelo Fisco, que em sua maioria, as respectivas empresas são formadas por ex-funcionários da própria Corretora, fato notório da especialização dos serviços requeridos;*

b) *não existe base legal para o Fisco presumir que os serviços não foram realizados, devendo ser observada a pressuposição da veracidade dos fatos registrados na escrituração da pessoa jurídica, de acordo com o que dispõe os parágrafos 1º, e 2º, do artigo 223, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994 (RIR/94); no entanto, no presente caso, a fiscalização não demonstrou a inexistência das prestadoras de serviços, a falsidade material das notas fiscais e recibos, ou mesmo, a inexistência concreta das empresas, embora a ela coubesse, como acusador, o ônus da prova de que trata o dispositivo;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10880.012935/98-10

Resolução nº: 105-1.198

c) *invoca ainda a defesa, a disposição contida no artigo 894, do mesmo Regulamento, segundo a qual, os esclarecimentos prestados pela pessoa jurídica só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão, juntamente com julgados deste Colegiado, para concluir que, com relação ao presente item, nem a autuação, nem a decisão recorrida, têm embasamento legal para subsistirem.*

Diz, mais, a Apelante, que “(...) a exigência fiscal da comprovação de que os serviços necessários foram efetivamente prestados, como querem tanto a autoridade lançadora como (a) julgadora, vai de encontro, frontalmente ao disposto no artigo 223 e parágrafos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, como comprovou-se através da jurisprudência deste próprio Conselho (...).”

Às fls. 841 a 1.151, foi juntado laudo pericial concernente ao exame levado a efeito na escrituração da Recorrente, por sua iniciativa, relativamente ao item sob análise.

De início, é de se observar que não têm relevância para a solução da lide, os objetivos da Fiscalizada ao tomar as medidas administrativas que a levaram ao demitir funcionários e contratar com as pessoas jurídicas por eles constituídas para realizarem o mesmo serviço de assessoria financeira e consultoria e intermediação de negócios mobiliários, entre outros (se redução de custos ou economia de tributos).

Nesse contexto, parece-me fora de dúvida as questões envolvendo a necessidade, a usualidade e a normalidade das despesas glosadas, cuja natureza se acha intrinsecamente ligada à atividade-fim da ora Recorrente.

Entretanto, a questão da dedutibilidade de uma despesa, antes de se perquirir acerca do atendimento aos requisitos acima, passa, por uma razão de lógica, pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10880.012935/98-10

Resolução nº: 105-1.198

necessária comprovação de sua efetiva ocorrência – como, de resto, todos os demais fatos registrados na escrituração contábil da pessoa jurídica – mormente, no caso sob estudo, em que os registros dos dispêndios reduziram a base imponível do imposto de renda e dos demais tributos.

Assim, caberia à Contribuinte cercar-se de todas as cautelas relativas à guarda e conservação dos comprovantes da efetividade da despesa, a teor do que dispõem o artigo 195, parágrafo único, do CTN, e o artigo 4º, do Decreto-lei nº 486, de 1969 (matriz legal do artigo 165, do RIR/80, vigente por ocasião dos fatos geradores tratados nos autos).

Nesse sentido e com fulcro no próprio dispositivo do RIR/94 invocado pela Recorrente (artigo 223 e §§), é legítima a exigência da exibição aos agentes do Fisco, por parte da pessoa jurídica fiscalizada, de todos os documentos de sua escrituração, considerados necessários à verificação da correta determinação do lucro real em cada período de apuração; a propósito, o contribuinte somente pode arguir em seu favor a norma contida no parágrafo 1º, do dispositivo, se os fatos registrados na contabilidade estiverem comprovados por documentos hábeis, o que, na ótica das autoras do feito, não foi demonstrado ao longo do procedimento fiscal.

A aludida conclusão foi respaldada pela decisão recorrida, considerando que a Autuada, na impugnação, também não apresentou a comprovação da efetividade das despesas, de acordo com as reiteradas referências contidas neste voto.

É igualmente improcedente a alegação de que o Fisco *presumiu* que os serviços em tela não foram prestados, configurando essa assertiva numa completa subversão do conteúdo da peça acusatória.

Com efeito, não se pode confundir a glosa de uma despesa por ausência de comprovação de sua efetividade – como no caso dos autos – com a acusação de que o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10880.012935/98-10

Resolução nº: 105-1.198

sujeito passivo registrou despesas relativas a operações inexistentes; na primeira situação, o ônus da prova é do contribuinte, nos termos da legislação acima citada; na segunda, o Fisco terá que se cercar de elementos seguros de prova, a sustentar a acusação, cuja gravidade, traz conseqüências tanto do ponto de vista do percentual da multa de ofício aplicada (pela qualificação da infração), quanto sob o aspecto penal, já que, em tese, a prática do ilícito configura crime contra a ordem tributária.

Dessa forma, a solução da lide fica limitada a se concluir se os elementos apresentados pela ora Recorrente ao longo do processo – quer na fase procedural, quer na fase litigiosa – comprovam a efetiva prestação dos serviços contratados com as denominadas 31 empresas, objeto das notas fiscais por elas emitidas em nome da Autuada e que teriam sido pagas mediante as cópias (da contabilidade) dos cheques, segundo a documentação acostada aos autos.

Claro que deve se reconhecer as peculiaridades da atividade exercida pela Fiscalizada e (da maioria) dos serviços por ela contratados, principalmente aqueles relacionados a operações realizadas no complexo mercado de títulos envolvendo aplicações em bolsas de valores, de mercadorias, etc.

Entretanto, para atender a legislação tributária, a pessoa jurídica necessita comprovar que as despesas registradas em sua escrituração e deduzidas na base de cálculo do tributo correspondem a dispêndios efetivamente realizados, necessários à obtenção da receita sujeita ao crivo do imposto, não podendo essa comprovação ficar restrita a aspectos formais da respectiva documentação.

Essa regra básica da dedutibilidade de custos e despesas não admite exceções, qualquer que seja o negócio do contribuinte tributado pelo lucro real, ou a operação objeto do correspondente registro contábil, sob pena de se admitir a contabilização de despesas sem a prova de sua contrapartida, o que levaria ao risco de as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10880.012935/98-10

Resolução nº: 105-1.198

pessoas jurídicas forjarem situações para reduzir os seus resultados, em prejuízo de seus sócios ou acionistas, e do Fisco.

No caso dos autos, há ainda a considerar que, como nos ensina a própria Autuada, em sua impugnação (fls. 443 e 444), a BOVESPA não exige para a função de *operador de mesa* (atividade exercida pela maioria dos *titulares* das prestadoras de serviços), o vínculo de emprego, de acordo com o Ofício Circular nº 218/95 (fls. 502), conforme item transcrito.

Na verdade, a alegação vai de encontro à tese da defesa, pois o trecho reproduzido da aludida correspondência conceitua o *operador de mesa*, como a pessoa física, com ou sem vínculo de emprego, o qual será credenciado pelas Sociedades Corretoras junto àquela entidade.

Dessa forma, os *titulares* das empresas que atuaram na BOVESPA em nome da Corretora, como *operadores*, o fizeram como pessoa física e não, como pessoa jurídica, a título de assessoria ou consultoria, ou outra designação qualquer dada para aquele mister, podendo se inferir que elas não prestaram quaisquer serviços à Autuada, que justificassem a emissão das notas fiscais inquinadas no procedimento fiscal e o pagamento realizado sob aquela justificativa, ainda que alguma remuneração tenha sido paga aos *operadores*.

Provavelmente, daí advenha a dificuldade de apresentação de comprovantes das operações contabilizadas, pois se esses existem, como enfatizado na impugnação (trechos transcritos) e reiterado no recurso, devem ter sido emitidos nominalmente à própria Corretora, em nome de quem se fez as negociações.

Não obstante essa conclusão, entendo não ser ela definitiva para o deslinde da questão, tendo em vista as seguintes ressalvas:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10880.012935/98-10

Resolução nº: 105-1.198

1. partiu ela de ilações tiradas de alegações da defesa e da exibição de prova documental produzida acerca de argumentos periféricos da Recorrente, apresentados, apenas, para enfatizar a natureza da relação mantida com seus empregados, que passaram a atuar como representantes das pessoas jurídicas por eles registradas;

2. nem todos os *titulares* das emitentes das notas fiscais glosadas foram empregados da Autuada, ou trabalhavam internamente na Corretora, no período objeto da autuação;

3. existem, dentre os valores glosados, notas fiscais de prestação de serviços de processamento eletrônico de dados (e de informática), para os quais não foi, também, apresentada qualquer comprovação, nem a eles se aplicam os argumentos ora analisados.

Nessa esteira, poder-se-ia, ainda, concluir, como o fez a instância recorrida, que permanecem incomprovadas as despesas de que se cuida, em decorrência da ausência de prova da efetividade dos serviços dados como prestados por aquelas empresas, já que os elementos acostados pela defesa nesta fase processual não têm o valor probante pretendido.

As próprias conclusões do perito que realizou, a pedido da Recorrente, o exame documentado às fls. 831 a 1.151, não se fundamentaram em quaisquer argumentos ou documentos diversos dos que já constavam dos autos, salvo quanto a uma *planilha* que teria sido elaborada pela Corretora, a cada pagamento realizado às aludidas empresas, onde se demonstrava a receita auferida e a remuneração devida, de acordo com o Comentário "E" do respectivo laudo (fls. 837).

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'S. P. S.' or 'Silvana P. S.'.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'C. C.' or 'Carmen C.'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n° : 10880.012935/98-10

Resolução n°: 105-1.198

Entrementes, parece-me razoável – por atender o princípio da verdade material que deve prevalecer, sempre, na busca da justa tributação dos fatos imponíveis em litígios postos sob a apreciação do julgador – se levar em consideração o argumento da defesa de que existem as “(...) *notas de corretagem pertinentes à todas as operações, com total relação com as notas fiscais emitidas, que por sua vez guardam relação direta com os contratos de prestação de serviços celebrados (...)* que por serem em quantidade grande poderão a qualquer momento serem (sic) objeto de perícia técnica”, mesmo que, em consequência dessa deliberação, se postergue a solução do litígio.

Assim, proponho a conversão do julgamento da lide em diligência, com o retorno dos autos à origem, no sentido de que seja a Recorrente intimada a apresentar as aludidas *notas de corretagem* pertinentes às operações glosadas no procedimento fiscal, assim como as *planilhas* utilizadas pelo perito para a elaboração do laudo de fls. 831 a 1.151, devendo o exame proposto verificar em nome de quem foram emitidas aquelas notas e demonstrar, se possível, a correlação das operações, com cada um dos pagamentos realizados às empresas prestadoras de serviços de que se cuida, historiando a forma de apuração dos rendimentos dos operadores em cada negócio realizado, e comprovando-se a participação destes, para justificar aquela remuneração.

Concluído o exame, deve ser fornecida à Recorrente, por ocasião de sua ciência, cópia do correspondente relatório circunstanciado, devolvendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para, se desejar, se manifestar a respeito.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de setembro de 2004.

LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA