



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA**

Processo n.º : 10880.026891/96-44
Recurso n.º : RD/107-0.217
Matéria: : IRPJ
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 7ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Suj. Passivo : BANCO INDUSTRIAL E COMERCIAL S.A. - BICBANCO
Sessão de : 18 de junho de 2002
Acórdão n.º : **CSRF/01-03.972**

IRPJ – DESPESAS DE SERVIÇOS – EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO – ÔNUS DA PROVA - GLOSA - CABIMENTO – Não é lícito ao Fisco proceder à glosa de despesas de serviços suficientemente descritos em notas fiscais, se a fiscalização deixa de reunir provas, ou mesmo indícios, de que os serviços não foram ou não poderiam ter sido prestados. Cabível, entretanto, a glosa, se o contribuinte deixa de comprovar documentalmente os lançamentos contábeis relativos às despesas de serviços.

Recurso especial parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para restabelecer a tributação da glosa de despesas de Assessoria de Câmbio, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber, Victor Luis de Salles Freire e Iacy Nogueira Moraes, que davam provimento integral ao recurso.

EDISON PEREIRA RODRIGUES – PRESIDENTE

Processo n.º : 10880.026891/96-44
Acórdão n.º : CSRF/01-03.972



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS - RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 JUL 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, REMIS ALMEIDA ESTOL, MARIA AMÉLIA FRAGA FERREIRA (Suplente Convocada), WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, JOSÉ CLÓVIS ALVES, NATANAEL MARTINS (Suplente Convocado) E MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausentes justificadamente os Conselheiros JOSÉ CARLOS PASSUELLO E CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo n.º : 10880.026891/96-44
Acórdão n.º : CSRF/01-03.972

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, por seu i. Procurador junto à Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, e com fulcro no art. 32, II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, recorre para a Câmara Superior de Recursos Fiscais da decisão consubstanciada no Acórdão nº 107-05.922, assim ementado (fl. 191):

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – PRESSUPOSTOS – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – GLOSA TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS – O lançamento, como procedimento vinculado e portanto regrado, deve ser celebrado com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo artigo 142 do CTN, cuja motivação deve estar apoiada em elementos materiais de prova veementes, consubstanciados por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança, seriedade e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ilicitude fiscal.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS - Não é lícito, ao Fisco, glosar despesas operacionais acobertadas com notas fiscais idôneas que comprovam os registros das referidas despesas. Essa glosa seria plausível se o Fisco, através de diligência, comprovasse que as notas fiscais foram emitidas graciousamente.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS – FALTA DE COMPROVAÇÃO DO TRABALHO FISCAL – O julgador deve ater-se aos elementos probantes, constantes dos autos. Não pode julgar simplesmente pelas afirmações do Fisco.

Recurso provido.”

Em seu apelo, assevera a douta Procuradoria (fls. 213/215):



Processo n.º : 10880.026891/96-44
Acórdão n.º : CSRF/01-03.972

“(...) relativamente à primeira acusação relatada pela d. autoridade de primeira instância, qual seja, glosa de despesas de propaganda, foi julgada procedente porque as notas fiscais de despesa apresentadas pelo Recorrido não provam que os serviços de propaganda, que seriam necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, foram efetivamente prestados. Caberia ao Recorrido a apresentação de outros elementos probatórios além das notas fiscais.

A insuficiência da prova de que as despesas se relacionaram a serviços necessários à pessoa jurídica justifica a glosa. É o que se depreende do voto condutor do acórdão 103-19.683 (Doc. 01)...”

.....

A mesma insuficiência de prova justificou a glosa de despesas com serviços de consultoria financeira, que o Recorrido abateu do imposto devido. Nessa hipótese, o Recorrido não explicou sobre o que versavam tais serviços de “consultoria financeira”, e não apresentou nenhum documento que possibilitasse atestar que seria necessário à empresa.

A e. Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no acórdão 101-91.385 (Doc. 03) teve a oportunidade de se manifestar sobre a ausência de demonstração da natureza dos serviços prestados (...).”

.....

Note-se que, no caso ora em análise, o Recorrido sequer juntou aos autos o contrato de prestação de serviços de consultoria financeira, sendo impossível à autoridade julgadora emitir qualquer juízo acerca da necessidade da despesa.

A última acusação refere-se a glosa de despesas com assessoria de câmbio não provadas por documentos idôneos. Nesse caso, o Recorrido não demonstrou nem que a despesa existiu, e nem que ela seria necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Portanto, também é perfeita a glosa, consoante se depreende do voto condutor do acórdão 104-16.447, proferido pela e. Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (...).”

Para comprovar o dissídio jurisprudencial suscitado, a Fazenda Nacional apresentou cópia de inteiro teor dos Acórdãos nºs 103-19.683 (fls. 217/229), 101-92.788



Processo n.º : 10880.026891/96-44
Acórdão n.º : CSRF/01-03.972

(fls. 230/239), 101-91.385 (fls. 241/259) e 104-16.447 (fls. 260/277), dos quais transcrevo, a seguir, parte das ementas dos dois primeiros:

“IRPJ – DESPESAS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – A prestação de serviços, descritos genericamente como “serviços prestados conforme ficha de acompanhamento”, sem prova ou demonstração de sua efetiva execução, não justificam a sua dedutibilidade.” (Ac. 103-19.683)

“PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – A dedutibilidade de despesas com prestação de serviços, pressupõe a prova da necessidade e efetiva realização deles, não bastando a comprovação de que foram contratados, assumidos e pagas.” (Ac. 101-92.788)

O recurso especial foi admitido pelo Presidente da E. Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por despacho de fls. 278/280.

Intimado, o sujeito passivo BANCO INDUSTRIAL E COMERCIAL S.A. – BICBANCO ofereceu contra-razões às fls. 284/295, propugnando pelo não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, pelos seguintes motivos: 1. inobservância do dispositivo regimental que autorizaria a juntada de **apenas um** acórdão divergente; 2. falta de demonstração analítica da divergência, mediante o cotejo entre os acórdãos recorrido e paradigma; 3. falta de semelhança entre o aresto atacado e os apresentados como divergentes.

No mérito, caso conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional, protesta o contribuinte pela manutenção do acórdão vergastado.

É o Relatório.



Processo n.º : 10880.026891/96-44
Acórdão n.º : CSRF/01-03.972

VOTO

Conselheiro MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS, Relator

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e, observado os demais pressupostos regimentais, merece ser conhecido.

O dissídio jurisprudencial suscitado pela douta Procuradoria pode ser dividido em **duas matérias**.

A **primeira** diz respeito à acusação fiscal de que o contribuinte não teria logrado comprovar a efetiva prestação de serviços de Propaganda e de Consultoria Financeira, cujos pagamentos foram apropriados como despesas operacionais pela pessoa jurídica autuada.

A **segunda matéria** refere-se a outra acusação fiscal no sentido de que o contribuinte teria deixado de apresentar documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis pertinentes a despesas de Assessoria de Câmbio.

As alegações apresentadas pelo sujeito passivo em contra-razões ao recurso especial da Fazenda Nacional não prosperam.

A uma porque o Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais não veda a juntada de mais de um acórdão divergente. O que o regimento estabelece é que não cabe ao Presidente da câmara recorrida examinar mais de dois acórdãos apontados como paradigmas da divergência, para cada matéria autônoma.



Processo n.º : 10880.026891/96-44
Acórdão n.º : CSRF/01-03.972

A duas porque, conforme relatado, a douta Procuradoria procurou demonstrar (e logrou fazê-lo) o suscitado dissenso jurisprudencial.

Com efeito, no que tange à **primeira matéria** (falta de comprovação da efetiva prestação de serviços), é flagrante a divergência de entendimento entre o aresto ora combatido e o Acórdão nº 101-92.788, trazido a confronto.

Segundo o acórdão recorrido, "(...) A efetiva realização dos serviços contratados pela empresa deve ser comprovada pelas notas fiscais de prestação dos serviços (grifei) e estas, compõem os autos." (fl. 200)

Já o referido aresto paradigma, reportando-se a notas fiscais de serviços, contratos de prestação de serviços e solicitações de pagamentos juntados pelo interessado, concluiu (fl. 235):

"A documentação acostada não comprova a efetiva prestação dos serviços (grifei) e não traz a convicção de que os mesmos eram necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora de receitas, eis que os contratos celebrados têm como objeto a prestação à Recorrente de "ampla, geral e permanente assessoria em relações governamentais junto a todos os órgãos sediados em Brasília, que possam por qualquer motivo ser de interesse de relacionamento da KODAK, quer na área executiva, que no legislativo, "e as notas fiscais apresentadas apenas mencionam "honorários de assessoria ou honorários de assessoramento prestados no mês tal."

No que se refere à **segunda matéria** (falta da comprovação documental de despesa), a caracterização da divergência traz alguma dificuldade, em face de, como adiante se demonstrará, existir no aresto vergastado evidente equívoco cometido pela Conselheira Relatora.

A despeito disso, entendo caracterizado o dissídio jurisprudencial, uma vez que o acórdão trazido a confronto (Ac. 104-16.447) assevera, que "(...) somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos

Processo n.º : 10880.026891/96-44
Acórdão n.º : CSRF/01-03.972

de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos." (grifei)

Passo ao exame do mérito do recurso especial da Fazenda Nacional.

I. DA FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROPAGANDA E DE CONSULTORIA FINANCEIRA

O tema é bastante conhecido pelas diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, que firmaram jurisprudência no sentido de que para que a despesa seja dedutível não basta comprovar que o serviço foi contratado e que houve o pagamento do preço, uma vez que a prestação relativa ao pagamento tem por contrapartida a efetiva prestação do serviço e não sua mera contratação.

Ocorre que essa jurisprudência só tem reconhecido o direito de o Fisco indagar da efetiva prestação dos serviços nos casos em que a fiscalização reúne provas, ou mesmo indícios, de que os serviços não foram ou não poderiam ter sido prestados, ou nos casos em que a nota fiscal emitida pelo prestador do serviço não descreve com clareza e precisão o serviço prestado.

No caso dos autos, **não trouxe a fiscalização qualquer elemento que pudesse colocar em dúvida a efetiva prestação dos serviços.**

São conhecidos os procedimentos de diligência junto a supostos prestadores dos serviços em que a fiscalização constata, entre outras: 1. ausência de pessoal técnico qualificado para a execução do serviço; 2. preço incompatível com o serviço descrito na nota fiscal; 3. prestador do serviço é pessoa ligada ao tomador do serviço; 4. nota fiscal de prestação de serviços emitida em data próxima à do encerramento do período de apuração do resultado; 5. pagamento do serviço em dinheiro; 6. inexistência de fato do prestador do serviço no endereço indicado etc.



Processo n.º : 10880.026891/96-44
Acórdão n.º : CSRF/01-03.972

No presente caso, a acusação fiscal (Termo de Verificação de fl. 81) limita-se a afirmar que as notas fiscais relativas às despesas de Propaganda e de Consultoria Financeira não descrevem suficientemente os serviços executados.

Não entendo assim.

A uma porque, segundo pude depreender, foram glosadas **todas** as despesas com Propaganda e com Consultoria Financeira nos anos de 1991 e 1992, conforme relacionado às fls. 05 e 64.

A duas porque a grande maioria das notas fiscais de serviços discriminam os serviços com o mínimo de informações necessárias para que o Fisco identifique a sua natureza e, em consequência, verifique se estão presentes os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade.

Algumas delas destacam o valor do imposto de renda devido na fonte. Há, inclusive, alguns DARF's comprovando o recolhimento do imposto retido pela empresa ora autuada (doc. de fls. 65 e 71).

Eis, a exemplo, a discriminação constante da primeira nota fiscal recusada pelo Fisco (fl. 6): "Despesas de filmagens incluindo locação de studio, direção, cachês, equipe técnica para cenas internas e externas para VT...30"

Frise-se que **o agente fiscal não suscitou nenhuma dúvida quanto à dedutibilidade em si da despesa** supra-transcrita, mas sim em relação à efetiva execução do serviço.

Ora, se o Fisco tem dúvida quanto à efetiva prestação do serviço discriminado em nota fiscal, deveria promover diligência junto ao prestador do serviço.



Processo n.º : 10880.026891/96-44
Acórdão n.º : CSRF/01-03.972

com vistas a identificar possíveis irregularidades e não simplesmente ignorar documento fiscal que, até prova em contrário, a ser produzida pela fiscalização, é idôneo.

Lembro que nesse mesmo sentido, esta Primeira Turma, no Acórdão n.º CSRF/01-02.195, de 07/07/1997, considerou que a demonstração de que os serviços não foram prestados compete à fiscalização, conforme se infere da leitura de sua ementa:

“DESPESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Segundo as provas dos autos, demonstrado pelo Fisco a ausência do serviço, é de se considerar como inválidas as notas fiscais.
Recurso provido.”

Naquele caso, o agente fiscal produziu a prova necessária, senão vejamos o seguinte excerto o voto condutor do referido aresto:

“Se isso não bastasse, o Fisco realizou diligência (fls. 130 e 735) na Construtora Braz, visando reunir elementos que comprovassem a prestação dos serviços. Ao invés dos documentos probatórios, os fiscais autuantes apuraram diversas irregularidades: (grifei)

a) nota fiscal de fls. 154 (cópia às fls. 1074): no verso da original, consta a informação da Fiscalização Volante (fiscal SMMC 28255) atestando que a referida nota encontrava-se em branco em 26.03.85; no seu preenchimento, entretanto, foi posta a data de 28.02.85 (?);

b) nota fiscal de fls. 153 (cópia às fls. 1099): todo o preenchimento se deu através de papel carbono, exceto o campo destinado à data, com o que fica caracterizado indício de fraude;

c) e mais: foram encontradas diversas notas fiscais canceladas, blocos de notas fiscais antigos e sem utilização e situação omissão junto à DRF-BH.”

De se manter, pois, a decisão recorrida nesse primeiro item.

II. DA FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS COMPROVANTES DE DESPESAS DE ASSESSORIA DE CÂMBIO.

Processo n.º : 10880.026891/96-44
Acórdão n.º : CSRF/01-03.972

Quanto à **segunda matéria** objeto de recurso especial, melhor sorte assiste à Fazenda Nacional, ora recorrente.

A acusação fiscal (Termo de Verificação de fl. 81) é de que o contribuinte não apresentou os documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis pertinentes a despesas de Assessoria de Câmbio nos montantes de Cr\$ 21.640.000,00 no ano de 1991 e de Cr\$ 36.715.687,76 no ano de 1992.

Referidos lançamentos foram identificados com asteriscos pelo agente fiscal nos documentos juntados às fls. 75/80, que compõem o denominado Anexo 3.

Sobre a glosa procedida pela fiscalização, a autuada não ofereceu nenhuma contrariedade específica em sua peça de impugnação, o que levou o julgador de primeiro grau a, acertadamente, concluir (fl. 146):

“Já as despesas glosadas, referentes a Assessoria de Câmbio, sequer foram apresentados os seus documentos, para a fiscalização, portanto, não podia o auditor deixar, apenas, o lançamento contábil dar suporte à dedutibilidade de tais gastos. A falta de apresentação dos correspondentes comprovantes de despesas lançadas na contabilidade, onde as contas e os históricos são codificados, autoriza, sem nenhuma dúvida o auditor a glosá-las...”

Também no recurso voluntário, o contribuinte não ofereceu qualquer contestação específica em relação a esse item da autuação, o que nos leva à conclusão de que, ainda que a descrição dos fatos não tenha sido feita da maneira mais escoreita, não trouxe nenhuma dúvida à própria empresa autuada.

Não procede, portanto, a conclusão da i. Conselheira Relatora do aresto vergastado que, referindo-se ao agente autuante, consignou (fl. 204):

“Não apensou aos autos os registros existentes – já que afirma estarem referidas despesas registradas como tal – tampouco anexou



Processo n.º : 10880.026891/96-44
Acórdão n.º : CSRF/01-03.972

aos Autos o Anexo 3, citado no Termo de Verificação Fiscal. Ou seja, não apensou aos autos o demonstrativo do Trabalho Fiscal. Simplesmente após asterístico nas importâncias contidas no Razão Analítico e afirmou que referidas despesas estavam sendo glosadas porque estavam registradas como despesas não comprovadas.”

De se reformar, portanto, o acórdão recorrido, nesse particular.

Nessa conformidade, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, a fim de restabelecer a tributação sobre o item despesas de Assessoria de Câmbio.

É como voto.

Brasília – DF, 18 de junho de 2002



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS - RELATOR