



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Recurso nº : 116.435  
Matéria : IRPJ E OUTROS - EX: 1991  
Recorrente : COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO ERECTA LTDA.  
Recorrida : DRJ/SÃO PAULO/SP  
Sessões de : 14 de outubro de 1998  
Acórdão nº : 103-19.690

**IRPJ - CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS DEDUTÍVEIS - SERVIÇOS - não é de ser aceita como dedutível despesa de serviço cuja comprovação não seja de molde a eximir qualquer dúvida a respeito de sua efetiva realização, ainda que haja contrato a respeito e comprovante de pagamento.**

**MULTA MAJORADA - FRAUDE - A fraude deve ser inequivocamente provada, particularmente quanto ao dolo. No caso de despesa referente a serviços pode-se admitir a existência de liberalidade no pagamento, por parte da empresa, sem que necessariamente reste comprovada a fraude.**

**DECORRÊNCIA - I.R..FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Tratando-se meramente de despesas indedutíveis do IRPJ, não cabe a exigência do IRRFonte e da Contribuição Social, tendo em vista não ser cabível o ajuste da base de cálculo do lucro líquido para efeito desse tributo e dessa contribuição.**

**PRELIMINAR DE NULIDADE - FALTA DE CAPITULAÇÃO LEGAL - Não é de ser admitida a preliminar de nulidade quando o auto e a Decisão de Primeira Instância indicam os dispositivos legais julgados infringidos pelo Fisco e é estabelecida relação entre eles e os atos praticados pelo contribuinte.**

**Recurso provido parcialmente**

**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO ERECTA LTDA.,**

**ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito,**

Josefa 26/10/98

1



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir as exigências do IRF/ILL e da Contribuição Social; excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991; e reduzir a multa de lançamento ex officio de 150% para 50%, vencidos os Conselheiros Sandra Maria Dias Nunes e Silvio Gomes Cardozo que davam provimento integral ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A recorrente foi defendida pela Dra. Karem Jureidini Dias, inscrição OAB/SP nº 114.660.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO  
RELATOR

FORMALIZADO 13 NOV 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NEICYR DE ALMEIDA E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690  
Recurso nº : 116.435  
Recorrente : COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO ERECTA LTDA.

RELATÓRIO

1. O AUTO DE INFRAÇÃO

1.1. - OS FATOS E A BASE LEGAL

Teve início o presente processo com o auto de infração de fls., lavrado em 18.11.94, formalizando exigência de crédito tributário referente ao IRPJ, IRRFonte e Contribuição Social.

A exigência relativa ao IRPJ teve valor equivalente a 9.853,28 UFIR; a do IRRFonte, 1.182,39 UFIR e a da Contribuição Social, 2.239,38 UFIR, acrescentando-se a esses valores multa de 150%, mais juros de mora.

As razões de fato para a exigência fiscal, conforme o Termo de Verificação foi glosa de despesas ou custos que a empresa teria indevidamente contabilizado no exercício de 1.991, ano-base de 1.990.

A base legal da autuação referente ao IRPJ, indicada no Termo de Verificação foi: arts. 157, §1o., 158, 191, §1o., c/c 387, I e 676, III e 743, I, II e III, do RIR/80, sendo aplicada ainda a multa agravada prevista no art. 728, III do RIR/80, por entender o autuante "ter ficado caracterizado o Evidente Intuito de Fraude".



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690**

Em relação aos autos decorrentes, a base legal indicada foi: para o IRRFonte, o art. 35 da Lei nº 7.713/88 e para a Contribuição Social foi o art. 2º e seus parágrafos da Lei nº 7.689/88.

As despesas glosadas, supra citadas, referiam-se a serviços profissionais no valor total de Cr\$ 12.000.000,00, o que, pelos cálculos do Fiscal Autuante, tomando-se em conta o dólar médio da época, equivaleria a cerca de 80.500 dólares americanos, pagos em duas parcelas de Cr\$ 6.000.000,00.

A primeira parcela foi paga a Otávio Ceccato e a segunda a Ceccato S.A. Comércio de Utilidades Domésticas.

## **1.2. - PRIMEIRA PARCELA**

Atendendo a intimações do Autuante, no curso da fiscalização, a empresa, quanto à primeira parcela, paga a Otávio Ceccato, apresentou cópia de Contrato de Prestação de Serviços Profissionais, datado de 17.10.90 (fls, 32/35), bem como recibo de pagamento de autônomo, RPA, datado de 14.12.90, no valor líquido de Cr\$ 4.530.230, havendo no documento indicação de IRRFonte.

A respeito informou ainda o contribuinte que os serviços prestados referiam-se a "(...) Assessoria nas práticas econômicas e financeiras junto as atividades específicas de mercado e negociações internas ligadas aos negócios da empresa (...).

Segundo o Fiscal, em seu Termo de Verificação, sobre o assunto a empresa "Limitou-se a transcrever o objeto descrito no contrato, sem apresentar qualquer



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690**

prova material da efetividade ou necessidade de tais serviços. Da análise do referido contrato, nota-se um padrão de generalidades, sem vinculação com benefícios para os contratantes".

O Auditor observa ainda que a empresa foi intimada a relatar os benefícios obtidos com os serviços descritos, de valor vultoso correspondente a cerca de 40.000 dólares americanos, principalmente quanto à viabilização de contatos comerciais junto a órgãos públicos, identificando-os, ou ainda, indicar "negócios não realizados e seus montantes, caso não tivessem contratado tais serviços".

Na opinião do Autuante, a empresa não teria comprovado a efetiva prestação dos serviços, repetindo argumentos já usados anteriormente, inclusive informando que não dispunha de relatórios escritos sobre os trabalhos, uma vez que a Assessoria prestada era efetuada através da participação do contratado em reuniões junto à equipe de venda e à Diretoria da empresa.

Ainda em seu Termo de Verificação o Auditor Fiscal conclui, quanto a esta primeira parcela que "Apesar de ter demonstrado o pagamento, liberalidade da empresa, o contribuinte não comprovou a prestação dos serviços descritos no contrato, não comprovou a necessidade dos mesmos para a realização das atividades da empresa, caracterizando-se como não usual ou normal no seu ramo de atividade".

No entender do Fiscal tratar-se-ia de "simulação de documentos" com a finalidade de majorar indevidamente as Despesas da empresa e por outro lado fornecer, ao emitente do RPA uma justificativa para acréscimo patrimonial.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

**1.3. - SEGUNDA PARCELA**

Quanto à segunda parcela, também, a empresa, igualmente intimada, apresentou como comprovação Nota Fiscal emitida por Ceccato S.A. Comércio de Utilidades Domésticas (fls.37), no valor de Cr\$ 6.000.000,00, não se manifestando, segundo o fiscal sobre o restante.

Observa o Autuante, em seu Termo de Verificação que a atividade da empresa é o comércio de artefatos e utilidades domésticas e que em 1.990 declarou receitas oriundas da prestação de serviços no total de Cr\$ 26.040.800,00, sendo que as empresas do Grupo Baumer, ao qual pertenceria a autuada, respondem por 98% desse valor.

Consta ainda no referido termo que as empresas do Grupo Baumer, Baumer Ortopedia Ltda., Com. Imp. Erecta (deste processo) e Baumer Hospitalar, são coligadas e dirigidas pelos mesmos administradores, tendo sido autuados "por práticas de procedimentos fraudulentos da mesma natureza dos aqui abordados", sendo que o total de serviços prestados na forma deste processo para o Grupo monta a valor equivalente a 500.000 dólares americanos.

O Fiscal autuante conclui, quanto a esta segunda parcela que o contribuinte não comprovou a prestação dos serviços contratados, não comprovou a necessidade dos mesmos para a realização das atividades da empresa, caracterizando-se como não usual ou normal no seu ramo de atividades, tratando-se assim de simulação de documentos.



Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

## 2. A IMPUGNAÇÃO

A autuada impugnou separadamente os três autos de infração lavrados, utilizando-se, basicamente, da seguinte argumentação em cada defesa:

### 2.1. - IMPUGNAÇÃO DO IRPJ

#### 2.2 - A Primeira Parcela

O Auditor Fiscal, apesar de reconhecer que examinou o contrato de prestação de serviços de consultoria, o recibou e o recolhimento do IRRFonte autuou a empresa e aplicou multa agravada.

Tanto a glosa quanto a multa agravada só seriam justificados se houvesse dúvidas quanto à efetivação dos pagamentos ou insuficiência no recolhimento do imposto de renda na fonte, mas estes dois fatos tendo acontecido não que se falar em fraude.

Os serviços realizados pelo consultor foram de intermediação de contatos comerciais, assistência no preparo de concorrências e principalmente na análise de várias empresas do grupo para verificar qual seria mais indicada para os diversos tipos de concorrência pública.

#### 2.3. - A Segunda Parcela



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

Aqui também o Fiscal reconhece que examinou a declaração de rendas da Ceccato S/A e "verificou que tal pagamento foi incluído e pago o respectivo imposto de renda".

Não houve emissão de "nota fira" nem pagamento sem contabilização, nem falta ou insuficiência de recolhimento do IRRFonte, ou qualquer outro artifício que caracterize fraude.

A prova da efetiva prestação de serviços nestes casos de consultoria é o próprio contrato, Nota Fiscal e o efetivo pagamento, não havendo instrumentalização jurídica a ser feita, tratando-se apenas de participação em reuniões, apresentação de pessoas, efetivação de negócios, indicação de contatos comerciais, assistência no preenchimento dos requisitos para entrada em concorrência, etc.

Os documentos citados existem e foram examinados pelo Auditor fiscal e os serviços efetivamente prestados, como aliás atestam as diversas concorrências públicas em que a Impugnante se habilitou no período.

A prova do pagamento a Ceccato S/A, elimina a possibilidade de fraude, pois nenhuma empresa iria pagar a terceiros uma importância para recuperar apenas o imposto de renda e contribuição social nela incidente (42%).

#### **2.4. - AUTOS DECORRENTES**

##### **2.4.1 - Contribuição Social**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

Quanto à Contribuição Social, a Impugnação centrou-se nos argumentos utilizados na defesa relativa ao IRPJ, concluindo por não haver decorrência quando não procedem as exigências referentes ao processo principal.

**2.4.2. - IRRFonte**

Quanto ao IRRFonte, além dos argumentos utilizados no processo do IRPJ a empresa argumentou ainda que o Auditor Fiscal entendeu que os valores glosados no auto são pagamentos que reduzem o lucro real da empresa e conseqüentemente infringem o artigo 8º. do Decreto nº 2.065/83.

A interpretação do citado artigo pela própria Receita Federal é diferente do entendimento adotado pelo fiscal, basta examinar o Parecer Normativo CST nº 20/84 que afirma que citado artigo só se aplica à situação em que a redução do lucro líquido possa ensejar efetiva distribuição de valores aos sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

Esse entendimento tem sido confirmado pelas decisões do Conselho de Contribuintes.

Embora os pagamentos efetuados pela empresa aos consultores reduzam o lucro real, na realidade eles foram efetivados e confirmados seus recebimentos pelos contratados quando consultados pelo próprio fiscal.

Assim, não cabe a aplicação ao caso do artigo 8o. citado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

### **3. A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância decidiu por julgar o auto de infração inteiramente procedente, apresentando, em resumo, os seguintes argumentos:

Não há nos autos prova de que os serviços foram prestados. A própria autuada afirma não possuir qualquer relatório escrito a respeito, o que causa estranheza, notadamente se considerarmos o expressivo valor envolvido. Não é admissível que serviços tão regidamente pagos não fossem sequer objeto de controle por parte da empresa contratante.

Nos termos do art. 191 e seus parágrafos do RIR/80, a dedutibilidade das despesas operacionais está condicionada ao atendimento dos requisitos legais de necessidade, usualidade e normalidade .

O pagamento, ainda que acompanhado do recolhimento do imposto de renda configura-se como ato de liberalidade se não demonstrada a efetiva realização dos serviços, devendo ser suportados, como liberalidade, pela empresa.

A respeito citam-se os Acórdãos 101-76510/86, 105-3.818/89, 102-24.763/90 e 103-22.926/92, que preconizam a admissão como operacionais das despesas com prestação de serviços, somente quando comprovados a necessidade, a efetiva realização, não bastando para tanto notas fiscais, mormente quando com descrição insuficiente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

Cita-se ainda o art. 728 do RIR/80 quanto à aplicação da multa de 150% nos casos de evidente intuito de fraude, conforme definido no artigo 72 do citado Regulamento.

No caso, não há dúvidas de que houve o intuito de fraude, pois foram utilizados documentos contendo declarações inexatas, com o fim de reduzir o imposto devido ou evitar seu pagamento.

Causa estranheza a firmação da Impugnante de que a Fiscalização considerou infringido o artigo 8º. do Dec.-lei nº 2.065/83 e ainda que o mesmo se chocaria com o Parecer Normativo CST nº 20/84.

O Auto de Infração foi fundamentado no artigo 35 da Lei n. 7.713/88, referindo-se a exigência fiscal ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (ILULI), à alíquota de 8%.

#### **4 - O RECURSO**

Não se conformando com a decisão de primeira instância a empresa interpôs Recurso dirigido a este Conselho, apresentando, em resumo, a fora os já apresentados na Impugnação, os seguintes:

##### **4.1. Preliminar de Nulidade**

É argüida, em caráter de preliminar, a nulidade do auto, de vez que o autuante e I. Julgador de Primeira Instância teriam, deliberado pela existência de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

despesas ineditáveis sem identificar ou especificar de forma inequívoca os dispositivos legais infringidos.

O I. Julgador se refere apenas, de forma absolutamente genérica ao artigo 191 e seus parágrafos do antigo Regulamento do Imposto de Renda;

Da mesma forma o Sr. Agente Fiscal citou os arts. 157, §1o., 191, 192 e 387, inciso I do RIR / 80, os quais servem basicamente a classificar as despesas operacionais como aquelas não computadas nos custos, pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Os demais artigos citados no auto referem-se simplesmente à classificação do ilícito fiscal (simulação de documentos e aplicação de penalidades cabíveis;

Desrespeitou-se assim o artigo 5o., inciso LV da Constituição Federal quanto ao princípio do contraditório e ampla defesa, que vale inclusive para os processos administrativos;

No caso é patente a generalidade dos arts. 157 e §1o., 191, 192 e 387, I do RIR/80 que se referem única e exclusivamente à necessidade de manutenção de escrita com observância da lei, abrangendo todas as operações do contribuinte, bem como da necessidade e usualidade das despesas para que se garanta a sua dedutibilidade na base de cálculo do IR;

"E, além dessa vaga remissão, tudo o mais que nos indigitados autos e decisão de primeira instância consta são suposições, ainda mais genéricas que os dispositivos legais invocados. Ou seja, cita-se o artigo 72 da Lei nº 4.502/64, que define



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

fraude, cujas características não puderam ser de forma real detectadas em qualquer procedimento da Recorrente, para embasar o procedimento fiscal”;

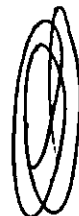
Assim, fica evidente o subjetivismo que, por falta de fundamentação legal mais apropriada norteou a lavratura dos autos de infração e a decisão proferida em primeira instância, com desrespeito ao art. 142 do CTN, na linha de que a atividade administrativa de lançar tributo é adstrita à lei, não podendo o agente fiscal realizar tal função segundo seus critérios pessoais;

O que é dado ao agente fiscal é a discricionariedade de realizar investigações sobre o cumprimento ou não da obrigação tributária, devendo, sob a égide da lei, caracterizar precisamente o tipo legal infringido, não se afastando do princípio da reserva legal fundamentado na *lex scripta*, onde *nullum tributum sine legem*;

Como diz AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *in Fato Gerador da Obrigação Tributária*, “Sem definição em lei não há fato gerador”;

“Ora, nos casos em questão temos que , por sua natureza (assessoria e consultoria legal-societária, jurídica e de assistência aos negócios empresariais, atinentes às atividades da empresa), os serviços apresentam-se como usuais e necessários às atividades da Recorrente, enquadrando-se perfeitamente às exigências contidas no citado artigo 191 do Regulamento do Imposto de Renda, que o Fisco pretendeu como infringido”;

“Por outro lado, não há qualquer disposição legal que preveja que, para a dedutibilidade de despesas incorridas, haja necessidade de comprovação documental dos serviços prestados ou mesmo imponha qualquer limite de valores a estes mesmos serviços, o que comprova a falta de base legal e adequada capitulação ao auto de infração em tela”;





**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

Portanto, deve a R. decisão recorrida ser de pronto reformada para que se declare a nulidade dos autos de infração em questão, tendo em vista a falta de fundamentação legal adequada;

#### **4.2. Insuficiência da Instrução Probatória**

O estabelecimento, feito pelo auto e pela R. Decisão, de correlação fática entre os pagamentos efetuados pela Recorrente e outros semelhantes efetuados por empresas do Grupo foi feita sem qualquer evidência concreta ou existência de provas e com alegações graves e injuriosas.

Não há determinação legal para que prestações de serviços devam ser suportados por documentos escritos ou correspondências ou que tenham valor, forma e controles específicos.

Por outro lado não é nada incomum prestações de serviços de assessoria empresarial e outras sem formalização por escrito, como ocorre com diversos profissionais que são contratados para pura e simplesmente participar de reuniões de Conselhos de Administração, análise de projetos, apresentação de pessoas e indicar contratos comerciais.

Nesse campo, simples comentários podem ter grande influência na consecução das atividades da empresa, pois o que se contrata é a experiência e não a execução prática ou mera formalização das atividades específicas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

Oitenta mil dólares americanos não se constituem em quantia tão elevada para uma prestação de serviços dessa natureza, haja vista taxas mais elevadas cobradas por outros profissionais dessa ordem.

É copiosa a jurisprudência a respeito da necessidade de a fiscalização provar de forma inconteste a não execução do serviço, desde que documentos como contratos e Notas Fiscais são apresentados.

#### **4.3. Dos Juros de Mora**

Não pode o auto impor juros de mora superiores àqueles vigentes à data da ocorrência do fato gerador e ao teto máximo constitucional permitido que é de 12% ao ano.

#### **4.4. Multa**

Liberalidade não é fraude e a jurisprudência administrativa e judicial é tranqüila em afirmar a impossibilidade de caracterização de fraude ou institutos correlatos sem uma adequada comprovação.

Exemplo disso é a decisão do TFR em apelação civil n. 24.555 que preconiza: "Qualquer lançamento ou multa com fundamento apenas em dúvida ou suspeição é ilegal, pois não pode presumir a fraude que necessariamente deverá ser demonstrada".



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

**E na área do Conselho de Contribuintes : "Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de 50% prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos "(Ac. 1º. CC 101-73.623/82).**

#### **4.5. Autos Reflexos**

**Porquanto se inexistente fundamento para a autuação relativa à contabilização de despesa referente a prestação de serviço, conforme exaustivamente demonstrado, inexistente fundamento para as autuações reflexas levadas a efeito pela fiscalização, que por isso perdem seu objeto.**

**Da mesma forma aos juros de mora com base na TRD e da multa punitiva, cabem os mesmos argumentos apresentados anteriormente em relação ao IRPJ.**

**Por outro lado não há qualquer previsão legal para a adição de despesas consideradas indedutíveis nas bases de cálculo do IRRFonte sobre o Lucro Líquido e da Contribuição social sobre o lucro.**

#### **4.6. Da Inconstitucionalidade do ILL**

**O lucro enquanto não distribuído pertence integralmente à sociedade que é figura jurídica absolutamente diversa das pessoas físicas dos sócios. (art. 20 do Código Civil)**

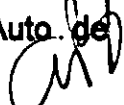
**Assim, mesmo que porventura fosse descartada a despesa ora impugnada o conseqüente aumento do lucro líquido não se poderia configurar aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda na pessoa física do sócio.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

O próprio Parecer Normativo da CST nº 20/84, ainda que se referindo ao art. 8o. do Dec.-lei nº 2.065/83 reconhece essa linha de pensamento.

O pedido final é que seja determinado o cancelamento do Auto. de  
Infração. 

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

V O T O

Conselheiro ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, Relator

1. - O AUTO DE INFRAÇÃO

Tomo conhecimento do Recurso por tempestivo e apresentado dentro das formalidades legais.

2 - PRELIMINAR DE NULIDADE

Em seu Recurso a empresa argüi, em caráter de preliminar (fls. 133), "a nulidade do auto de infração lavrado, considerando que o Sr. Agente Fiscal e o I. Julgador, *sponte própria*, interpretando as normas legais, deliberaram pela existência de despesas indedutíveis na base de cálculo dos tributos questionados **sem identificar ou especificar de forma inequívoca os dispositivos legais infringidos**, referindo-se o I. Julgador, apenas, de forma absolutamente genérica, ao artigo 191 e seus parágrafos do antigo Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n. 85.450/80".

Assim, estaria sendo infringido o art. 5o., inciso IV, da Constituição Federal quanto ao princípio do contraditório e ampla defesa.

É nosso entender que não procede a preliminar levantada..

Tanto no auto quanto na decisão são indicados os dispositivos legais julgados infringidos pelo fisco.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

Assim, o artigo 191, que a parte diz ter sido citado genericamente, é não só indicado, como analisada a sua adequação ao caso.

Tanto que a fls. 14, no Termo de Verificação do A.I., item 1.3, pode-se constatar a preocupação do autuante sobre a "efetividade ou necessidade de tais serviços".

Já no item 1.5. constatamos o Fiscal voltado para a constatação ou não de "benefícios para os contratantes".

No item 1.8. ainda do citado R. Termo de Verificação Fiscal, fala-se sobre o pagamento demonstrado que sem a prova da efetividade ou necessidade dos serviços levariam o ato a se enquadrar como "liberalidade da empresa", não restando provada sua característica de "usual ou normal no seu ramo de atividade".

No item 2.7. o Agente do Fisco relata que a empresa fornecedora da Nota Fiscal de prestação de serviços não comprovou a qualificação das seis pessoas dadas como envolvidas nas atividades de assessoramento empresarial e financeiro, restando "sem apresentar suas fichas de registro, ou provas de suas qualificações para os serviços aqui examinados".

Desta forma não podemos concordar que o Fisco ficou apenas na citação genérica dos dispositivos legais, pois estes justamente se referem a despesas operacionais, nos moldes das questões levantadas no auto e na decisão.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

Os demais dispositivos legais citados pelo fisco relacionam-se com indicações claramente feitas no auto e na Decisão, tais como evidente intuito de fraude (art. 72 da Lei nº 4502/64); escrituração obrigatória das empresas declarantes pelo lucro real (art. 157) e a adição ao lucro líquido de despesas deduzidas na apuração do lucro líquido mas "que, de acordo com este Regulamento, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real"(art. 387 do RIR/80).

Achar que os dispositivos citados não seriam os adequados ao caso é direito que o contribuinte pode exercer, como aliás o pode fazer nestes autos, entretanto é impossível deixar de reconhecer que o Fisco identificou e especificou de forma inequívoca os dispositivos legais que julgou infringidos.

Por outro lado, cremos não se poder falar em cerceamento de defesa em um caso como este em que o Fisco descreveu tão claramente os fatos que se, por hipótese, não houvesse a capitulação perfeita o contribuinte poderia, como pôde no caso, exercer sua defesa sabendo exatamente o que lhe estava sendo imputado.

Assim, concluímos que não houve na elaboração do auto ou da decisão, falha que pudesse representar qualquer tipo de ameaça ao princípio do contraditório e da ampla defesa por falta de especificação dos dispositivos legais tidos como infringidos pelo Fisco, o que submeto à deliberação desta Câmara.

Julgada improcedente a preliminar levantada prossigo o voto analisando agora o mérito.

### **3. DESPESAS DEDUTÍVEIS - COMPROVAÇÃO**



Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

### 3.1. Jurisprudência a respeito

São tantos os tipos de serviços a serem prestados que nem a lei, nem mesmo normas infralegais poderiam relacionar os tipos de comprovação de despesas que seriam necessários para cada caso.

Assim, além dos dispositivos legais a respeito, a jurisprudência administrativa, vem elaborando, construindo e configurando, como é do seu papel, sobre os elementos probantes adequados dentro das grandes famílias dos serviços prestados.

Sem dúvida já há um grande caminho percorrido e no caso presente a jurisprudência sobre a matéria é no sentido de aceitar a dedutibilidade de despesas de serviço apenas quando claramente provado nos autos, a efetiva realização do trabalho; a necessidade do serviço em função da consecução dos objetivos da empresa e desde que se apresentem com características de serem usuais e normais para o ramo de atividade da contratante.

É da jurisprudência deste Conselho ainda o conceito de que para comprovação da a efetividade da realização do serviço não basta apenas provar que houve o desembolso, nem mesmo apresentar alguma documentação formalmente pertinente, tais como contratos e Notas Fiscais.

A respeito e para maior clareza, transcrevemos a seguir algumas ementas de Acórdãos proferidos neste Primeiro Conselho que tratam da matéria:

"Assessoria Gerencial - dedutibilidade inadmitida por não atender às condições legais de necessidade, usualidade e normalidade e pela falta de demonstração



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

de sua realização efetiva como despesa da atuada. (...) não foi apresentado relatório com tipificação dos serviços que deveriam ser contratados a preço certo e individualmente ajustado, bem assim a correlação entre o preço do serviço e o faturamento da empresa" ( Ac.103-6.803/85);

"Necessidade e Comprovação - Não participam da natureza de despesas operacionais aquelas cujos comprovantes não indiquem a causa que justificou o pagamento, uma vez que esta é indispensável ao exame da necessidade e normalidade da despesa". (Ac. 101-74.667/83);

"Prova de Prestação de Serviços - A ausência de pessoal técnico em empresas indicadas como prestadoras de serviços, as quais, para prestá-los, recebem, daquela que se intitula percepiente de serviços, o pessoal indispensável (...) não deixa demonstrada inequivocamente que houve necessidade e efetiva prestação dos referidos serviços por terceiros. Assim, são indedutíveis os pagamentos feitos, tidos como mera liberalidade". (Ac. 101-74.235);

"Prova de prestação de serviços - Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde a contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido". (Ac. 103-5.385);

"Prova de Prestação de Serviços - É insuficiente a comprovação do pagamento da despesa, através dos lançamentos contábeis, quando se evidencia, pelo conjunto de elementos do processo, que os serviços não poderiam ser prestados e não há comprovação de sua efetiva prestação". (Ac. 105-1.444);



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

**"Serviços de Terceiros - Não se admite a dedução de pagamentos por serviços de assessoria administrativa e econômica , não amparados por documentos hábeis e não comprovados que existiram efetivamente." (Ac. 103-14.504).**

### **3.2. Provas necessárias**

**Assim, concluímos ser necessário que as provas sobre a efetivação dos serviços, sejam de tal qualidade que, por si sós, naturalmente, afastem todas as dúvidas e levem à plena convicção quem tenha que decidir a respeito.**

**E é compreensível a razão dessa linha de certo rigor para com os serviços, pois caso contrário estaria o Fisco sujeito e obrigado a aceitar como dedutível, qualquer despesa que se apresentasse envolta em documentos formalmente, adequados, mesmo que genéricos, sob o risco total de se dar guarida a despesas indedutíveis, inexistentes ou mesmo fictícias.**

**No presente caso, os relatórios, os projetos solicitados pelo Fisco e não apresentados pela parte, seriam evidências que muito ajudariam no caminho da convicção do decisor.**

**Por exemplo, poderia a Recorrente ter obtido da empresa Ceccato S/A, que é do ramo de comércio de artefatos e utilidades domésticas, contratada para assessoria empresarial financeira, as provas da qualificação técnica do pessoal envolvido no serviço, conforme solicitado àquela empresa pela Fiscalização e não atendido, do que, aliás ficou registro no termo de verificação fiscal a fls. 15 e não foi referido nas defesas apresentadas.**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

Realmente, pelo escopo do trabalho contratado, seu valor e seu prazo, indubitavelmente, deveria ser apresentado, pela parte, muito mais que os documentos apresentados.

### **3.3. Previsão legal sobre as provas**

Aliás a esse respeito parece-nos equivocada a assertiva do Recorrente de que "não há qualquer disposição legal que preveja que, para a dedutibilidade de despesas incorridas, haja necessidade de comprovação documental dos serviços prestados".

Ao contrário o art. 157 do RIR/80, citado pelo autuante determina que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, como ocorre no caso, deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, sendo que, nos termos do art. 174, os fatos nela registrados devem ser "comprovados por documentos hábeis segundo sua natureza".

No presente caso, o tipo de despesa e dos serviços em si, sem dúvida necessitariam não só de comprovação documental formal, mas mais ainda, de "documentos hábeis, segundo sua natureza", conforme nos diz a lei.

Assim, quanto a esta parte da exigência fiscal, entendo que as provas apresentadas pela parte não foram suficientes para satisfazer o que dispõe a lei e o que vem decidindo a jurisprudência administrativa.

### **4. A MULTA AGRAVADA**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690**

**Ainda que entenda serem insuficientes as provas apresentadas para admissibilidade da dedução da despesa em análise, não me parece, por outro lado, que restou provado nos autos o evidente intuito de fraude.**

**No caso, não me parece possível, objetivamente, ir além de uma possível liberalidade .**

**A esse respeito o Autuante apresenta exclusivamente sua conclusão, no Termo de Verificação Fiscal, de que "Trata-se pois, de simulação de documentos, que tem a finalidade de fazer crer que os serviços foram executados (...)" e na Decisão de Primeira Instância é afirmado que os fatos descritos nos autos não deixam dúvidas de que houve o intuito de fraudar a Fazenda Nacional.**

**O art. 728 do RIR/80, que lastreou a aplicação da multa agravada fala em "evidente intuito de fraude", remetendo-nos à Lei nº 4.502/64 que define a fraude, para fins tributários como "ação ou omissão dolosa".**

**Sendo o dolo elemento intrinsecamente ligado à vontade do agente, ter-se-ia, na verdade que provar inequivocamente que houve essa vontade. O que, no feito, não nos parece ter ocorrido.**

**A esse respeito registre-se que tanto no Termo de Verificação (fls.15 e 16), quanto na Decisão singular (fls. 124) está explicitado o conceito de liberalidade, aliás também utilizado pelo contribuinte no Recurso para afirmar que liberalidade não é fraude.**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

É da linha jurisprudencial deste Conselho que a multa agravada deve ser aplicada com cuidado, devendo estar detalhadas e totalmente comprovadas no processo as circunstâncias que cercarem eventual fraude.

Assim, analisando esta parte das exigências concluo por não considerar aplicável a multa agravada, tendo em vista a falta de provas que evidenciem o dolo da parte, elemento essencial para caracterizar a fraude apontada.

## **5. AUTOS DECORRENTES**

### **5.1. IRRFonte - Lucro Líquido**

Nesse caso, tratando-se meramente de despesas consideradas indedutíveis para efeito do IRPJ, não é cabível o ajuste da base de cálculo do lucro líquido para efeito do IRRFonte.

Assim, tendo em vista que o auto referente ao IRRFonte refere-se ao Lucro Líquido e foi lavrado com base no art. 35 da Lei n. 7.713/88, entendo não caber a exigência sobre este tributo expressa no auto.

### **5.2. Contribuição Social**

Pelos mesmos motivos citados para o IRRFonte entendemos que deva ser exonerada a exigência em relação à Contribuição Social.

## **6. JUROS DE MORA**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.041427/94-71  
Acórdão nº : 103-19.690

A despeito da argumentação do contribuinte sobre juros de mora e juros remuneratórios entendo que falta base legal para atender seu pedido neste particular, exceto quanto à aplicação da TRD no período compreendido entre fevereiro e julho de 1.991, tendo em vista que a MP que regulou a matéria foi editada em agosto do referido ano.

VOTO

Pelo exposto e por tudo mais que do processo consta meu Voto é no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela parte e, no mérito, julgar o Recurso procedente em parte, para exonerar as exigências relativas: ao Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido; à Contribuição Social, ao agravamento da multa e à incidência da TRD no cálculo dos juros de mora, no período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 14 de outubro de 1998

  
ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO