



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000096/2005-86
Recurso nº : 149.329
Matéria : IRPJ E OUTRO – Exs: 2001 e 2002
Recorrente : PIONEER CORRETORA DE CÂMBIO LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA – DRJ – FORTALEZA – CE
Sessão de : 27 de julho de 2006
Acórdão nº : 101-95.650

IRPJ – DESPESAS OPERACIONAIS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – COMPROVAÇÃO – GLOSA – Uma vez reconhecido que os serviços contratados são de natureza imaterial, cuja prova há de ser feita indiretamente, e tendo a empresa apresentado as únicas provas possíveis, quais sejam, contratos de prestação de serviços, notas fiscais correspondentes, planilhas de prestação de serviços, cópias de cheques correspondentes aos pagamentos e, finalmente, a efetividade do registro contábil, documentos esses não contestados pela fiscalização, a escrituração faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao fisco demonstrar sua inveracidade.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - CSLL

Em se tratando de exigência fiscal procedida com base nos mesmos fatos apurados no lançamento referente ao Imposto de Renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada em relação àquela matéria constitui prejulgado na decisão do feito relativo ao procedimento decorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PIONEER CORRETORA DE CÂMBIO LTDA..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 SET 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, CAIO MARCOS CÂNDIDO, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650

Recurso nº. : 149.329
Recorrente : PIONEER CORRETORA DE CÂMBIO LTDA.

RELATÓRIO

PIONEER CORRETORA DE CÂMBIO LTDA., já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 3543/3586) contra o Acórdão nº 6.490, de 07/07/2005 (fls. 3462/3508), proferido pela colenda 3ª Turma de Julgamento da DRJ – Fortaleza - CE, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 2645 e CSLL fls. 2649.

A infração apurada pela fiscalização refere-se a falta de comprovação de despesas de prestação de serviços, descrita no Relatório Conclusivo da Ação Fiscal (fls. 2.606/2.644), em síntese:

INFRAÇÃO FISCAL - SUMÁRIO

Constatamos que a PIONEER CORRETORA DE CÂMBIO LTDA., registrou em sua contabilidade despesas de prestação de serviços não comprovadas e não necessárias à atividade da empresa, nos montantes de R\$ 10.264.891,66 e R\$ 10.194.926,83, nos anos-calendário de 2000 e 2001, respectivamente, infringindo a legislação do IRPJ e da CSLL.

DOS FATOS

Relação das despesas com prestação de serviços:

1 - A PIONEER CORRETORA registrou, nos anos-calendário de 2000 e 2001, despesas com serviços de terceiros nos montantes de R\$ 10.264.891,66 e R\$ 10.194.926,83, respectivamente, decorrentes do contrato de prestação de serviços celebrado no dia 20 de dezembro de 1999, onde constam quinze PRESTADORAS signatárias.

Relação da documentação entregue pela PIONEER CORRETORA:

2 - Os documentos das despesas dos serviços prestados, contabilizadas nos anos-calendário de 2000 e 2001, entregues pela PIONEER CORRETORA, são os seguintes:

(a) cópia do contrato de prestação de serviços celebrado no dia 20 de dezembro de 1999 e das adesões posteriores;



- (b) cópia das notas fiscais de prestação de serviços;
- (e) cópia dos dados dos cheques emitidos para pagamento dos serviços;
- (d) cópia frente e verso de vários cheques compensados e/ou os correspondentes ao pagamento de várias notas fiscais;
- (e) cópia das atas das reuniões mensais das PRESTADORAS, onde foram aprovados os valores que cada uma tinha direito a receber (conforme itens 3.3 a 3.5 do contrato, transcritos no item 4); e,
- (f) mapas de remuneração mensal das PRESTADORAS, em 2000 e de 2001, com a indicação das correspondentes notas de corretagem emitidas pela PIONEER CORRETORA.

Requisitos indispensáveis de dedutibilidade das despesas:

3 - Os documentos entregues pela PIONEER CORRETORA não são suficientes para considerar as despesas de prestação dos serviços dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido. As notas fiscais e os seus respectivos pagamentos não são os únicos determinantes que bastam para considerá-las dedutíveis. São requisitos indispensáveis: a necessidade e a efetiva prestação dos serviços, conforme dispõem o art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, e as decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes, os quais transcrevemos, a seguir (fls. 2.608):

(...)

Os requisitos da necessidade e da efetiva prestação dos serviços não foram comprovados pela PIONEER CORRETORA, cujos fatos descrevemos ao longo deste Relatório.

Contrato de prestação de serviços celebrado em 20 de dezembro de 1999:

4 - As PRESTADORAS relacionadas no Quadro I são signatárias, do mesmo contrato de prestação de serviços celebrado no dia 20 de dezembro de 1999.

Remuneração das PRESTADORAS:

5 - Atendendo ao Termo de Intimação Fiscal nº 119/2003, item 1.2, a PIONEER CORRETORA apresentou um demonstrativo mensal de 2000 e 2001 das despesas com serviços, relacionando todas as empresas, inclusive as PRESTADORAS elencadas no Quadro I.

No Quadro II, a seguir (fls. 2.611), relacionamos as suas remunerações mensais, onde observamos uma grande disparidade na remuneração entre as próprias PRESTADORAS, signatárias do contrato celebrado no dia 20 de dezembro de 1999. Esse fato é conflitante com o referido contrato, haja vista que elas possuem as mesmas responsabilidades, obrigações e direitos.

Intimações fiscais referentes às remunerações das PRESTADORAS:

6 - No Termo de Intimação Fiscal nº 128/2003, item 2, solicitamos à PIONEER CORRETORA, os demonstrativos mensais dos serviços e negócios realizados por cada uma das PRESTADORAS, signatárias

do contrato celebrado no dia 20 de dezembro de 1999, os respectivos faturamentos obtidos pela PIONEER CORRETORA e as correspondentes remunerações obtidas pelas PRESTADORAS.

A PIONEER CORRETORA apresentou apenas cópia das atas de reunião das PRESTADORAS, referentes aos serviços prestados no ano-calendário de 2000, onde foram aprovados os valores que cada PRESTADORA teria direito. Não atendeu ao item nº 2 do Termo de Intimação Fiscal, informando o seguinte:

"Quanto ao item de nº 2, solicitamos a gentileza de observarem o disposto na "cláusula terceira - do pagamento pelos serviços" do contrato de adesão celebrado em 20 de dezembro de 1999, que estabelece as normas e condições para a remuneração das prestadoras."

7 - Também nos itens 1 e 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 129/2003, solicitamos a documentação comprobatória dos serviços ou negócios realizados no ano-calendário de 2001 pela PRESTADORA MACBRAS e a respectiva remuneração obtida, indicando, inclusive, o faturamento obtido pela PIONEER por cada serviço ou negócio realizado por aquela PRESTADORA.

A PIONEER CORRETORA apresentou apenas cópia das atas de reunião das PRESTADORAS, referentes aos serviços prestados no período de março a dezembro de 2001, onde foram aprovados os valores que cada PRESTADORA teria direito. Não atendeu aos itens nº 1 e 2 do Termo de Intimação Fiscal, informando, apenas, que:

"Quanto aos itens de nº 1 e 2, solicitamos a gentileza de observarem o disposto na "cláusula terceira - do pagamento pelos serviços" do contrato de adesão celebrado em 20 de dezembro de 1999, que estabelece as normas e condições para a remuneração das prestadoras."

8 - A fim de que a PIONEER CORRETORA apresentasse os esclarecimentos e as justificativas das diferenças nas remunerações entre as PRESTADORAS, entregamos o Termo de Intimação Fiscal nº 134/2004 onde solicitamos os seguintes documentos e esclarecimentos:

"1 - Em relação às PRESTADORAS DE SERVIÇOS, cujo contrato inicial foi celebrado no dia 20 de dezembro de 1999, foram apresentadas cópias de atas das reuniões que tratavam das remunerações de cada uma. Nesse aspecto:

1.1 - esclarecer o(s) critério(s) de rateio das remunerações das prestadoras de serviços.

1.2 - apresentar os demonstrativos, planilhas e outros documentos, que julgar necessários, utilizados na apuração das remunerações das prestadoras de serviços, bem como os comprovantes da efetiva prestação de serviços.

2 - Relacionar os clientes trabalhados e angariados por cada uma das PRESTADORAS DE SERVIÇOS em 1999 e 2000."

Esclareceu, então, o seguinte:

"Em atendimento ao termo em questão, gostaríamos de esclarecer:

Uma vez atendido o disposto na "cláusula terceira - do pagamento pelos serviços", itens 3.1 e 3.2, as próprias prestadoras de serviços definem o (s) critério (s), para a discriminação do valor do pagamento da remuneração a elas devida pela prestação dos serviços efetuados à Pioneer.

Nesse sentido, não seria elemento essencial à Pioneer a manutenção de relatórios, planilhas ou mesmo relação de clientes, a não ser aqueles relativos aos serviços por ela prestados a seus clientes e que embasam seu próprio faturamento, na forma prevista na legislação comercial, societária e do Banco Central, visto ser ela Pessoa Jurídica legalmente constituída e devidamente autorizada pelo Banco Central a efetuar a intermediação de operações cambiais."

9 - Além disso, no Termo de Intimação Fiscal nº 189/2004, solicitamos os seguintes documentos e esclarecimentos à PIONEER CORRETORA:

"I - Considerando o contrato de prestação de serviços, celebrado no dia 20 de dezembro 1999:

(a) justificar a necessidade da contratação desses serviços com uma remuneração de até 80% do faturamento dos negócios realizados pelas contratantes.

(b) comprovar que a referida remuneração representa o valor de mercado."

A PIONEER CORRETORA esclareceu o seguinte:

"Com relação ao item de nº 1, letras "a" e "b" temos a esclarecer:

a) A necessidade de contratação dos serviços de intermediação de negócios pelas prestadoras decorre da estrutura própria de funcionamento do mercado de atuação das Corretoras de Câmbio, onde, historicamente, os profissionais geradores de negócios, (oriundos, normalmente, do mercado financeiro), se aglutinam em empresas e agem com bastante autonomia.

Dessa forma, a adequação da Pioneer à forma de funcionamento e estruturação do mercado se afigura como condição essencial à manutenção de suas atividades, decorrendo, desses motivos, a necessidade da contratação das empresas prestadoras de serviços nos moldes demonstrados a V.Sas.

b) Na esteira do esclarecimento anterior, ressalte-se que a manutenção de uma equipe de profissionais envolvida na cultura, missão e valores da Pioneer é tarefa das mais árduas, pelo que a remuneração, se não compatível com aquela praticada no mercado, compromete as próprias relações comerciais da Pioneer, de sorte que deve a mesma ater-se aos padrões normalmente praticados."

10 - Como se observa, a PIONEER CORRETORA se eximiu da responsabilidade na apuração das remunerações de cada uma das PRESTADORAS. Transferiu tal apuração às próprias PRESTADORAS que, em reuniões mensais, registradas em atas, deliberavam a remuneração que cada uma tinha direito. Essas atas

PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650

foram entregues a esta fiscalização e indicam apenas a remuneração de cada PRESTADORA; nelas não são consignadas as justificativas e as razões das diferentes remunerações das PRESTADORAS. Também não existem relatórios e planilhas dos negócios realizados pelas PRESTADORAS que pudessem subsidiar as decisões sobre as remunerações de cada uma. As notas fiscais de serviços emitidas pelas PRESTADORAS não eram subsidiadas por tais relatórios.

Ressalte-se que essas notas fiscais contêm apenas descrições genéricas dos serviços prestados, tais como: "serviços prestados"; "serviços prestados de agenciamento referente ao mês conforme nosso contrato de prestação de serviços"; "assessoria em operações de câmbio, referente ao mês..."; "prestação de serviços em assessoria e consultoria técnica em operações de câmbio".

Diligências nas PRESTADORAS

11 - Considerando que a PIONEER CORRETORA esclareceu que eram as próprias PRESTADORAS que determinavam as remunerações de cada uma, efetuamos diligências fiscais nas PRESTADORAS a fim de que elas pudessem ser justificadas e esclarecidas com documentação hábil e idônea.

Solicitamos então às PRESTADORAS os documentos e esclarecimentos da seguinte forma:

"Item 2 - Esclarecer os procedimentos de apuração dos honorários/comissões pelos serviços prestados para a PIONEER.

Item 3 - Apresentar os documentos, demonstrativos e planilhas que dão suporte à apuração dos honorários/comissões cobrados da PIONEER no ano de 2000."

Com exceção da MACBRAS e da MBA, as PRESTADORAS informaram, por meio do mesmo contabilista, o seguinte:

"Conforme disposto na cláusula terceira "do pagamento pelos serviços", do contrato de adesão firmado com a Pioneer Corretora de Câmbio Ltda, as prestadoras conjuntamente, cabe definir acerca da distribuição entre si, do total da remuneração a elas devida pela contratante, com base nos critérios definidos mensalmente. Ressalta-se que a distribuição dos valores varia em função do volume de negócios prospectados/promovidos e preparados no período de apuração e é objeto de negociação mês a mês, conforme se verificará dos relatórios que serão apresentados a V.Sas, pelo que se pede prorrogação de prazo para cumprimento do item 03 (três) dos referidos termos.

A solicitação deve-se às dificuldades encontradas em separar toda documentação solicitada que esta sob a guarda da Pioneer a pedido dos contribuintes acima."(g.n.)

Mapas de Remuneração das PRESTADORAS

12 - No entanto, contrariando as informações prestadas anteriormente, a PIONEER CORRETORA entregou, no dia 10 de julho de 2004, os relatórios denominados Mapas de Remuneração das Prestadoras, de Serviços de 2000 e 2001, em meio magnético,

contendo as seguintes informações: (1) emissão da nota de corretagem; (2) nome do cliente; (3) número da nota de corretagem da Pioneer; (4) número/quantidade de contratos existentes na nota; e, (5) valor da nota de corretagem. Ao lado de cada nota de corretagem foram informados os valores da remuneração de cada PRESTADORA.

Em primeiro lugar, cabe destacar que esses relatórios já haviam sido solicitados à PIONEER CORRETORA no Termo de Intimação Fiscal nº 134/2004, os quais não foram entregues sob a alegação de que não eram elementos essenciais, pois, o que importava eram os pagamentos conforme previstos nos itens 3.1 e 3.2 do contrato. Esses relatórios também poderiam ter sido entregues no atendimento aos Termos de Intimação Fiscal nos 128/2003 e 129/2003.

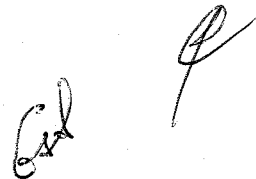
Ora, se eram as próprias PRESTADORAS que estabeleciam as suas remunerações, então, a PIONEER CORRETORA não poderia ter as condições de montar e apresentar os mapas de remuneração das PRESTADORAS. Portanto, a apresentação desses relatórios se contrapõe ao declarado por ela mesma e somente durante as diligências fiscais resolveu montá-los, em decorrência da reiterada insistência da fiscalização na busca dos elementos comprobatórios da efetiva prestação dos serviços.

Esses relatórios, no entanto, não esclarecem os critérios de apuração das remunerações das PRESTADORAS e, também, não demonstram a efetiva prestação dos serviços, sendo, portanto, elementos insuficientes para a comprovação das despesas para fins de dedutibilidade pelo imposto de renda. Pelo contrário, apenas confirmam a falta da necessidade e da efetividade das despesas, cujos aspectos pertinentes aos mapas de remuneração das PRESTADORAS relatamos nos itens seguintes.

Inicialmente, cabe ressaltar que nos mapas de remuneração, montados e apresentados pela PIONEER CORRETORA, constam apenas as PRESTADORAS, signatárias do contrato celebrado no dia 20 de dezembro de 1999, não fazendo nenhuma menção às demais empresas (item) como beneficiárias das notas de negociação.

(...)

Os percentuais de remuneração (com variação de 47,26% a 77,15%, ao mês) correspondem às remunerações das PRESTADORAS em relação às comissões obtidas pela PIONEER CORRETORA e eram aplicados uniformemente sobre todas as notas de negociação emitidas no mês. No entanto, esses percentuais oscilavam mensalmente, mesmo que o cliente e a natureza do serviço prestado sejam os mesmos, não dependendo, por exemplo, da magnitude da comissão obtida pela PIONEER CORRETORA. Isso demonstra que a remuneração das PRESTADORAS não foi apurada por critérios objetivos e determinados em função desses fatores.



PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650

Enfim, a PIONEER CORRETORA não esclareceu e não justificou, com documentação hábil e idônea, as remunerações devidas às PRESTADORAS, conforme demonstradas nos Quadros I e II, bem como das regras e dos critérios objetivos da distribuição das remunerações mensais e de suas oscilações.

Remuneração das demais Prestadoras de Serviços

17 - A remuneração das PRESTADORAS, signatárias do contrato celebrado no dia 20 de dezembro de 1999, foi demasiadamente elevada quando comparada com a das demais empresas que prestaram os mesmos serviços de assessoria e consultoria de câmbio para a PIONEER CORRETORA.

As demais empresas são: FOZZATI ASSESSORIA E CONSULTORIA EM COMÉRCIO EXTERIOR LTDA, RUBENS DO NASCIMENTO PACHECO REPRESENTAÇÕES, CWN ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA, KLINKLE ASSESSORIA E CONSULTORIA S/C LTDA, PRIMA TRADE SERVICES LTDA, SILSTRAC ASSESSORIA E CONSULTORIA DE COMÉRCIO EXTERIOR LTDA, TRUST ASSESSORIA E CONSULTORIA EM COMÉRCIO EXTERIOR LTDA, TOLEDO ASSESSORIA DE COMÉRCIO EXTERIOR LTDA, MAUREMA ASSESSORIA, CONSULTORIA E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA, MR & CR ASSESSORIA, CONSULTORIA E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA.

Inconformada, a interessada apresentou a impugnação de fls.

2660/2683.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

GLOSA. DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Para que despesas com prestações de serviços sejam dedutíveis perante o imposto de renda é necessária a comprovação da efetiva prestação do serviço, além da necessidade, normalidade e usualidade desta ante a atividade da empresa. Não bastando como elemento probante apenas a apresentação de contrato e notas fiscais com descrição genérica dos serviços prestados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.



Aplica-se às exigências ditas reflexas, o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000, 2001

NULIDADE. MATÉRIA PRELIMINAR. DESCRIÇÃO DOS FATOS. ENQUADRAMENTO LEGAL. CONSONÂNCIA.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, quer do documento que formalizou a exigência fiscal.

Não há que se falar em nulidade do lançamento se a descrição dos fatos foi fartamente demonstrada no auto de infração, e tais fatos em perfeita consonância com o enquadramento legal, não havendo infringência ao art. 10, III e IV, do Decreto nº 70.235/1972.

Lançamento Procedente.

Ciente da decisão em 23/11/2005 (fls. 3513) e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 23/12/2005 (fls. 3543), alegando, em síntese, o seguinte:

- a) que a exigência fiscal gira em torno da glosa de despesas de serviços prestados por terceiros porque não teria havido comprovação de forma inequívoca da prestação e não teria havido necessidade das mesmas;
- b) que a empresa possui todos os documentos relativos aos serviços prestados e os apresentou à fiscalização. O fisco reclama pela ausência de apresentação de documentação comprobatória, contudo justifica que "as prestadoras foram beneficiadas com remuneração incompatível. Ora, então a questão não tem a ver com a prestação, que passou a ser admitida, nem tampouco com a falta de necessidade, mas sim com os valores pagos. Tanto é verdadeira a colocação que argumenta o Fisco ainda com remuneração díspares entre as

prestadoras de serviços. Mais uma vez a conclusão é no sentido de que nada tem a ver com os documentos e necessidade;

- c) que o fisco afirma que os valores recebidos pelos sócios das prestadoras de serviços eram muito superiores aos recebidos quando eram funcionários. Presente, então, o reconhecimento de que: a) existiam as sociedades prestadoras legalizadas; b) os sócios destas antes eram empregados da recorrente, e que, como empregados prestavam a ela serviços; c) que valores foram pagos às sociedades prestadoras de serviços, formadas por ex-empregados da recorrente, mas considerados excessivos. A situação leva à indagação: o que tem haver a acusação falta de comprovação dos serviços prestados e a sua não necessidade?
- d) que o fisco alega que houve inconsistência nas informações prestadas em relação à apresentação de mapas. Ora, então existiam mapas de remunerações pagas, que não valiam porque havia antes, a empresa informado não possuir relatórios, planilhas ou relação de clientes. O importante é que mapas foram apresentados ao Fisco durante a ação fiscal. Ademais, mapas não precisam significar relatórios, planilhas ou relação de clientes, mas podem ainda envolver o todo;
- e) que há inconformismo do Fisco quanto a não ter o Sr. Amadeu P. Cal Munhoz, desde 2001, vínculo com a MACBRAS, enquanto, sendo este o único profissional da MBA, era estranho nada ter recebido. Uma coisa é vínculo de direito, outro é o vínculo de fato. O referido senhor representava as duas empresas e o que por ele foi recebido, por elas foi pago, não tendo a recorrente, com o referido senhor, efetivamente, ligação de caráter físico pessoa, mas tão só profissional com as empresas que representava, isto é, com as pessoas jurídicas;



- f) que o fisco conclui que a recorrente não tinha necessidade de contratar as empresas apontadas e que a estrutura da recorrente era suficiente para o seu faturamento. De tal fato não fez prova. Ora, se tinha recorrente entre os atuais empregados os que deixaram a empresa e constituíram as pessoas jurídicas elencadas; se estes se desligaram da empresa para montarem empresas independentes de prestação de serviços; se continuaram a exercer os mesmos serviços que antes faziam, para ganhar mais, como pessoas jurídicas, como pode o Fisco afirmar que eram desnecessários os serviços contratados?
- g) que o fisco constatou os serviços prestados que não nega, por tão só questiona a sua necessidade. Contudo, concluiu que deles podia a recorrente prescindir, sem prejuízo à fonte pagadora. Por decorrência, não aceita as notas fiscais emitidas pelas empresas; não dá valor aos pagamentos; aos depósitos bancários e extratos de cada empresa. Também não nega que as empresas prestadoras de serviços eram compostas em suas titularidades por ex-empregados da recorrente, os quais nunca negaram os serviços prestados. Veja-se mesmo, que jamais cuidou o fisco de ouvir ou indagar aos sócios de cada empresa quanto à realidade e efetividade dos serviços prestados;
- h) que a alegação envolvendo o contador único das prestadoras de serviços, a questão do número do telefone, os percentuais tidos como suspeitos sem parâmetro de comparação com outras empresas similares, soam apelativas. O contrato firmado em dezembro de 1999, foi consequência da dissidência interna ocorrida. Os bons profissionais do mercado, naquele momento impuseram aos dirigentes da recorrente a aceitação de um novo critério de trabalho ou a concorrência. Acrescente-se que os próprios sócios da



recorrente, no passado também no mercado, deixaram as empresas em que trabalhavam e deram início a ela;

- i) que o quantum recebiam os sócios das empresas prestadoras enquanto empregados e o quantum passaram a faturar as pessoas jurídicas, das quais passaram a integrar à nada levam. Tem o Fisco que provar, o ônus é só seu, que teria havido simulação, o que jamais ousou sequer sugerir;
- j) que, se alguma irregularidade se apresenta ainda em específico com relação às empresas prestadoras, em especial com respeito à MBA e MACBRAS, deve o fisco correr atrás delas, nada justificando a transferência eleita. As provas da realidade das operações não foram postas em dúvida. Aliás, cuidou o Fisco de fazer toda a prova que seria possível à impugnante. Tratou de entrar em contato com as prestadoras, requereu documentos fiscais delas, exigiu provas dos pagamentos e dos depósitos em suas contas específicas, teve em mãos as declarações de rendimentos. Como não obteve êxito na empreitada tentada de demonstrar a não prestação dos serviços, de onde resultaram os faturamentos, procurou o fisco transferir o ônus da negatividade à recorrente, o que é vedado pelo sistema;
- k) que a decisão recorrida dá partida para a sua conclusão apontando o óbvio, pois afirma que as empresas sujeitas ao lucro real devem manter a escrita escoreita, assim como livros e documentos. Devem ainda obedecer os requisitos da necessidade e efetividade dos serviços prestados por terceiros, sendo que se assim for, a prova de incorreção é do Fisco. É uma pena que a premissa maior da qual partiu o fisco, por ele não foi seguida, que leva ao princípio do ônus probatório;
- l) que, todo o discurso do Fisco, adotado pela decisão recorrida tem fundamento em indícios, como expressamente consigna

em sua parte final o julgador. Toda vez que tentou fazer prova contra a recorrente acabou por confrontar-se com a realidade dos serviços prestados. Tanto assim é que teve que apelar para a falta de necessidade; valores pagos em excesso; falta de documentação hábil e idônea. Indaga-se: onde está demonstrada a inidoneidade ou imprestabilidade da documentação conferida pelo fisco? Onde está demonstrada a ilegalidade da escrituração e documentação ofertada e examinada pelo fisco? Os serviços prestados foram os que sempre, antes como empregados, passaram os sócios das sociedades a prestar por pessoas jurídicas das quais faziam parte. Argumenta a decisão com ausência de documentos: quais seriam? Notas Fiscais? Contratos? Pagamentos? Extratos bancários? Planilha de clientes? Falta de declaração de rendimentos pelas prestadoras de serviços? Por certo que não, pois todos se encontram nos autos, devidamente analisados pelo fisco, que jamais se voltou contra as prestadoras de serviços;

- m) que argumenta a decisão com pagamentos incompatíveis. Muitos estariam acima da média. Indaga-se: estaria aí a desnecessidade do serviço? Estaria então correta a acusação (veja-se para que não se fira o princípio da tipicidade fechada)?
- n) que outro argumento da decisão é de definir o termo NECESSIDADE, o que seria dispensável, pois notório. O trabalho realizado pelas empresas foi indispensável para os faturamentos declarados como receita para a recorrente. Sendo indispensável, então havia necessidade. É de clareza solar. Sem os serviços não teria obtido a recorrente o seu faturamento, estaria minguada a fonte produtora;
- o) que a confusão do julgador foi tanta, que mistura, envolve e embaralha conceitos quando afirma que, apesar da existência



PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650

de registros e da presença da documentação ofertada, indedutíveis se apresentavam os pagamentos por falta de usualidade, normalidade e necessidade, termos que nada significam diante do contexto dos autos. A acusação, segundo a decisão, estaria no pagamento em excesso? Não haveria necessidade de pagar o que foi pago? Então qual seria o justo? Indícios são provas? A prova não seria do fisco diante dos registros regulares e documentação apresentada? Veja-se que não existe uma só intimação sem resposta, mesmo porque não se tem conhecimento de multa agravada por este fato.

Às fls. 3692, o despacho da DEINF em São Paulo - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

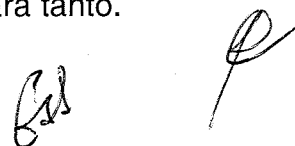
O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, trata-se de glosa de despesas relativas à prestação de serviços por terceiros em função da empresa, segundo a autoridade fiscal, não ter comprovado, de forma inequívoca, a prestação dos serviços e nem a necessidade das despesas da realização de serviços relativas a operações de câmbio e diversas.

De posse dos registros contábeis do interessado e focando os valores apropriados a título de despesas com prestação de serviços, decorrentes de contrato celebrado em 20.12.1999, onde constam QUINZE PRESTADORAS (relação às fls. 2.606/2.607), a fiscalização intimou a empresa autuada a comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços, conforme descrito no Relatório Conclusivo da Ação Fiscal às fls. 2.606/2.644.

Da análise da documentação apresentada pelo então fiscalizado, em confronto com o contrato celebrado em 20.12.1999, concluiu a fiscalização pela indedutibilidade das despesas de prestação de serviços de QUINZE PRESTADORAS (relação às fls. 2.606/2.607), haja vista não ter ficado demonstrado, de forma inequívoca, a prestação de serviços e a necessidade da despesa.

Entendeu a autoridade autuante que as despesas de prestação de serviços não foram comprovadas, fato que veio a ser confirmado pela decisão recorrida. Nesse sentido, o voto condutor destaca que não restou evidenciado o critério adotado para apuração dos valores registrados na contabilidade e que não foi comprovado, com documentos próprios e adequados à realização do serviço, o que deveria ser feito com documentos legalmente adequados para tanto.



PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650

Afirma ainda o acórdão recorrido que o registro na contabilidade, sem qualquer documento emitido por terceiros que o lastreie não é meio de prova, isto é, não será o lançamento considerado amparado em prova hábil, e que a admissibilidade de despesas como dedutíveis, está condicionada à que elas preencham, simultaneamente, além dos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, precipuamente, que se revistam de comprovação com documentação hábil e idônea, o que não ocorre no caso presente.

Registre-se que consta dos autos, e que foi confirmado pela própria autoridade autuante a existência de contrato de prestação de serviços, as notas fiscais emitidas pelas prestadoras, o registro dos pagamentos, as cópias dos cheques, os extratos bancários onde constam o registros dos cheques, as planilhas de clientes, as declarações de rendimentos entregues pela recorrente e pelas prestadoras de serviços .

Por seu turno, reclama a interessada que o lançamento pautou-se em meros indícios e que não há nos autos prova negativa da prestação dos serviços.

Sobre o assunto, a legislação que versa sobre a dedutibilidade das despesas operacionais para fins tributários, artigos 251, 264, caput, 299, §§ 1º e 2º, 300, 304, e 923 do RIR/1999, assim dispõem:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que

modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

§ 1º (...)

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º (...)

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

Na esteira das disposições acima transcritas, como destacado no próprio voto condutor da decisão recorrida, é certo que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, como é o caso da recorrente, deve manter a escrituração com observância da legislação comercial e fiscal e deve manter em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros documentos e papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar a sua situação patrimonial. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados desde que comprovados por documentos hábeis.

A documentação apresentada, tais como contratos de prestação de serviços, notas fiscais de prestação de serviços, cópias dos cheques emitidos



PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650

para pagamento dos serviços, cópia frente e verso de inúmeros cheques compensados / sacados correspondentes aos pagamentos das notas fiscais, cópia das atas das reuniões mensais das prestadoras de serviços e mapas de remuneração mensal das prestadoras de serviços, no entender da autoridade autuante, bem como da turma de julgamento de primeiro grau, teriam o condão apenas para dar “aparência” de legitimidade aos registros contábeis mas são insuficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços.

Consta do acórdão recorrido que a conclusão pela não-prestação dos serviços (prova negativa) pode ser elidida pela comprovação por meio de documentação que inequivocamente comprove a realização dos serviços.

Dos documentos apresentados pela contribuinte, todos foram rejeitados tendo em vista que a fiscalização não considerou hábeis para a comprovação dos serviços, o que foi confirmado pela turma de julgamento.

Nesse sentido, entenderam as ilustres autoridades que os documentos apresentados não são hábeis e idôneos para a comprovação dos serviços cujas despesas foram glosadas.

Da mesma forma, as declarações juntadas aos autos, que a interessada entende comprovar a efetiva prestação de serviços pelas empresas beneficiárias dos pagamentos, foram consideradas sem validade e não permitiriam concluir que os serviços foram efetivamente prestados à recorrente.

Também as cópias dos cheques que comprovam os pagamentos às empresas contratadas foram considerados inábeis tendo em vista que esses documentos não fariam prova a favor do contribuinte, pois o que está sendo objeto de lançamento é o pagamento sem causa efetuado pela mesma. Diante disso, foi considerada não demonstrada nos autos a efetividade da prestação dos serviços objeto dos contratos apresentados pela impugnante.



PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650

Diante desses elementos, a colenda turma de julgamento de primeira instância considerou que a interessada não trouxe aos autos qualquer elemento novo ou prova capaz de elidir a base em que se assenta a autuação, tendo mantido integralmente a exigência fiscal.

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento dos julgadores de primeiro grau.

Em primeiro lugar, no que se refere à afirmação do voto recorrido de que os documentos não são hábeis e idôneos, cabe ressaltar que não houve sequer um deles descaracterizado por se tratar de documento ilegal ou falsificado do tipo nota fria, ou nota calçada, ou qualquer outra irregularidade capaz de torná-lo inválido como documento fiscal.

Outrossim, a fiscalização conclui que os valores recebidos pelos sócios das prestadoras de serviços eram muito superiores aos recebidos quando eram funcionários. No caso, fica caracterizado que as empresas prestadoras dos serviços em questão são empresas devidamente legalizadas, sendo que os sócios destas eram, antes da contratação dos serviços, empregados da recorrente, que, na qualidade de funcionários, prestavam a ela os mesmos serviços posteriormente contratados que foram objeto da glosa.

Diante disso, é certo afirmar que os antigos empregados da recorrente, posteriormente, na qualidade de empresários, efetivamente prestaram os serviços correspondentes às funções que lhes eram inerentes anteriormente, quando na qualidade de funcionários. Assim, não há como questionar a efetividade da prestação dos serviços, tendo em vista que as empresas prestadoras dos serviços efetivamente realizaram operações que anteriormente eram efetivadas pelas mesmas pessoas, antes empregados da recorrente, também não foi constatada a contratação de novos empregados para a realização dos serviços contratados com as prestadoras de serviços.

PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650

Assim, fica evidenciada a efetiva prestação dos serviços, portanto, são idôneos os contratos, pagamentos, notas fiscais, cheques e demais documentos citados anteriormente.

Registre-se que a recorrente tem como objetivo social a intermediação de operações de câmbio, a prática de operações no mercado de câmbio, cujos serviços foram prestados por empresas hábeis para tanto. Tampouco existe qualquer vedação legal para a contratação de empresas que pratiquem intermediações de negócios, tampouco prestação de serviços de assistência técnica.

Constam dos contratos firmados a espécie do serviço a ser realizado, o local da prestação dos serviços, a efetividade dos pagamentos realizados, sendo que todos eles foram efetuados por meio de cheques, com a emissão da respectiva nota fiscal de prestação de serviços.

É necessário registrar que a autoridade lançadora não impugnou a natureza das despesas, tendo-as glosado apenas por entender que não foi comprovada a efetiva prestação dos serviços e que os valores foram considerados elevados.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, estabelece que é de competência exclusiva da autoridade administrativa, a constituição do crédito tributário, no qual descreve todos os componentes da hipótese de incidência, em especial a matéria tributável. Porém, o poder concedido pela norma legal para a lavratura de auto de infração possui uma limitação no que se refere ao ônus da prova, pois, com ressalva às hipóteses de presunção estabelecidas por lei, à Fazenda Pública cabe provar a prática de eventuais irregularidades fiscais.

Diante disso, por ocasião do exame de despesas devidamente escrituradas e apoiadas em documentação hábil, e mais, tendo sido devidamente comprovada a efetividade dos pagamentos à empresas beneficiadas, como é o caso



PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650

dos presentes autos, cabe à fiscalização a prova de que referidos dispêndios não seriam dedutíveis, seja pelo fato da usualidade ou necessidade à manutenção da fonte produtora, seja pela idoneidade dos documentos.

Ou seja, somente após a verificação de todos os elementos que dão causa ao nascimento da obrigação tributária, hipoteticamente descritos em lei, é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador, formalizável, então, mediante a atividade de lançamento, da qual o auto de infração é uma das espécies.

No exame por parte do fisco da existência da obrigação tributária e a decorrente lavratura do auto de infração, é indispensável a determinação da matéria tributável, pois trata-se do elemento gerador do tributo devido.

Destaque-se os ensinamentos de Geraldo Ataliba, em sua obra "Hipótese de Incidência Tributária":

41.1 O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h. i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

41.2 Assim, o aspecto material da h.i. é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte.

É o mais importante aspecto, do ponto-de-vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (a que a h. i. se refere) pertence. Contém ainda as indicações da subespécie em que ele se insere (Ed. RT, 3a. Ed., pg.99).'



PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650

Nesse sentido, para a lavratura do auto de infração, torna-se indispensável demonstrar de forma perfeitamente configurada a caracterização da matéria tributável, caso contrário, não se pode afirmar ter ocorrido o fato gerador, conforme se depreende da legislação de regência extraída do RIR/94, *verbis*:

Art. 223. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º).

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º).

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 2º).

No caso em apreço, não obstante o esforço demonstrado pela fiscalização nos trabalhos que realizou, não emerge dos autos do processo, a prova de que as despesas de prestação de serviços efetivamente não foram realizadas.

Da jurisprudência firmada neste Primeiro Conselho de Contribuintes em casos julgados semelhantes ao presente pode-se destacar os seguintes acórdãos:

Acórdão nº 101-95.059, de 06.07.2005:

SIMULAÇÃO- A simulação deve ser provada, cabendo à fiscalização fazê-lo, podendo, para tanto, utilizar-se de presunção simples. PRESUNÇÃO- Para que seja aceita como prova, a presunção simples deve reunir os requisitos de seriedade, concordância e precisão, sendo forçoso produzir a necessária ligação entre os indícios e o raciocínio conclusivo lógico que permita a ela chegar.

Acórdão nº 101-94.476, de 28.01.2004:

IRPJ-DESPESAS-GLOSA POR FALTA DE COMPROVAÇÃO
DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - Uma vez reconhecido que

PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650

os serviços contratados são de natureza imaterial, cuja prova há de ser feita indiretamente, e tendo a empresa apresentado as únicas provas possíveis (cópias dos contratos, notas fiscais, documentos correspondentes aos pagamentos, correspondências, reconhecimento do prestador do serviço, etc..) documentos esses não contestados, a escrituração faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao fisco demonstrar sua inveracidade.

Acórdão nº 107-06.869, de 06.11.2002:

IRPJ.GASTOS INDEDUTÍVEIS E NÃO-COMPROVADOS. DUALISMO TRIBUTÁRIO. NATUREZA DISTINTA. Não há como tipificar um gasto como indedutível sem que se materialize a sua efetiva contraprestação. A indedutibilidade, para se confirmar, exige que o bem ou o serviço tenha sido contraprestado, pois de outra forma não haveria como conceituá-lo como desnecessário, inusual ou anormal. Quando um gasto não corresponder a algo recebido, a hipótese tributária caracterizar-se-á como redução indevida do resultado do exercício, com possíveis reflexos no IR-Fonte. O gasto indedutível atinge o lucro líquido ajustado (o lucro real); o inexistente, o próprio resultado do exercício (o contábil). A não-distinção da natureza dos gastos e de suas especificidades implicará erro insanável na construção do ilícito.

IRPJ.DOCUMENTOS INÁBEIS E INDEDUTIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS CAUSAIS. Uma despesa ou custo indedutível se-lo-á não em função meramente do aspecto formal do documento, mas em razão da natureza do bem ou do serviço adquirido. A glosa dos dispêndios, por indedutíveis, só se arrimará nos documentos quando estes não expressarem - com minudência - os bens adquiridos ou os serviços contraprestados. Dessa forma a glosa deve se materializar pelo simples fato de que tais elementos incongruentes impedem a avaliação da necessidade, usualidade ou normalidade dos entes adquiridos ou contratados.

Acórdão nº 107-07.220, de 01.07.2003:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - REQUISITOS - O crédito tributário lançado deve revestir-se de elementos capazes de assegurar a certeza e a liquidez. A busca desses requisitos indispensáveis cabe ao fisco, não se admitindo a inversão do ônus da prova fora dos casos previstos em Lei.

IRPJ - CUSTOS/DESPESAS - GLOSA - Cabe ao fisco fazer a prova da inexistência das despesas/custos devidamente contabilizados e apoiados em documentos cuja regularidade não foi questionada.



PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650

DISPÊNDIOS COM A REFORMA DE BENS DE ATIVO - Para exigir a ativação dos gastos com a reforma de bens do ativo permanente, o fisco deverá demonstrar que houve aumento da vida útil prevista em, pelo menos, 12 meses.

Acórdão nº 107-07.138, de 14.05.2003:

IRPJ – GLOSA DE DESPESAS – ONUS DA PROVA -
-INVERSÃO - OFENSA AO ART. 142 DO CTN –
IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Tendo o contribuinte, diante da singela intimação fiscal que recebera, justificado as despesas de natureza normal e usual que contraiu mediante a apresentação de notas fiscais, contratos e demais documentos, era dever da fiscalização, caso entendesse que a efetividade dos serviços ainda não se achava devidamente demonstrada, de aprofundar seus trabalhos de sorte a efetivamente infirmar a sua dedutibilidade, mormente tendo sido provado nos autos a circunstância de que a recorrente era locatária em empreendimento industrial de propriedade de uma das sócias e que, portanto, era absolutamente razoável a circunstância de que os dispêndios que tinha foram derivados das utilidades de que usufruía, bem como dos demais serviços prestados pelas demais sócias.

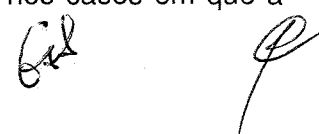
Acórdão nº CSRF/01-03.972, de 18.06.2002:

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.

Cabe trazer a colação o julgado proferido pela E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CSRF/01-03.972, que analisou questão semelhante ao dos presentes autos:

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



PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650

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.

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 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 nº 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:



PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650

“DESPEZA 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:

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.”

Da análise da jurisprudência acima transcrita e da questão sob exame, constata-se que os trabalhos da fiscalização, tanto nos casos mencionados quanto no presente lançamento, foram idênticos, qual seja, resumiram-se tão-somente na glosa de despesas de serviços suportados em documentos fiscais que devem ser considerados idôneos, até que se prove o contrário, sem nenhuma outra evidência consistente de irregularidade fiscal.

Nesse sentido, cabe destacar a lição que se extrai do Acórdão n. 107-06.869, proferido pela Egrégia Sétima Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, relator o Conselheiro Neycir de Almeida:

GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS ESCRITURADOS INDEDUTIBILIDADE X REDUÇÃO INDEVIDA DE LUCRO

Observa-se uma certa confusão entre despesas/custos dedutíveis ou indedutíveis, e despesas ou custos que reduzem, indevidamente, o lucro líquido do exercício.



Objetiva este trabalho lançar luzes e abrir um amplo debate acerca de importante e sempre presente tema de auditoria fiscal.

I – DA INDEDUTIBILIDADE DOS GASTOS

Os gastos dedutíveis ou indedutíveis necessitam de uma premissa básica para que se configurem: que os bens e serviços tenham sido contraprestados. Portanto quando se aborda a tipificação - dedutibilidade ou indedutibilidade -, não se está sequer colocando em dúvida a entrada de mercadorias ou a efetiva prestação de serviços. Esta é variável exógena, vale dizer, fora de quaisquer apreciações. Resulta, pois, que a análise ou auditoria deve-se voltar para outros quatro aspectos basilares:

01 – se os documentos que embasam a operação, em sendo hábeis, inábeis ou idôneos, expressam, com minudência, os bens ou serviços adquiridos; se, frente a serviços técnicos, são aqueles documentos acompanhados de contratos e relatórios profissionais exaustivos e conclusivos, inclusive nominando os profissionais, suas qualificações e forma de vínculos destes com a empresa prestadora de serviços;

02 – se os bens e serviços - objeto das aquisições - , em sendo necessários, normais ou usuais, guardam, por isso mesmo, correlação com a fonte produtora dos rendimentos;

03 – se os gastos estão conformados aos limites qualitativos e quantitativos determinados pela legislação do imposto sobre a renda/PJ., a exemplo das multas indedutíveis, e os limites individual, colegial etc. das gratificações; e

04 – se houve a correta escrituração (máxime no LALUR) das respectivas despesas e dos reais montantes dos gastos indedutíveis consagrados na literatura fiscal.

Portanto esses são os únicos requisitos, ou postulados básicos exigíveis para se apreciar a pertinência ou não da dedutibilidade de uma despesa ou custo no âmbito da legislação do Imposto sobre a Renda.

Impugnada a operação por ofensa a um dos quatros itens antes elencados, há de se adicionar o seu montante ao lucro real, mantendo-se, entretanto, o resultado contábil de forma incólume.

Primeira vertente: se os documentos que lastreiam as operações são inábeis ou inidôneos, não há que se impugnar, num primeiro momento, a dedutibilidade dos valores que neles se encerram. Vale dizer: a impertinência documental ou a falsidade material há de se curvar à preexistente contraprestação dos bens e serviços, notadamente após a sua ratificação pela edição da Lei n.º 9.430/96, art. 82 e parágrafo único.

Art.82 – Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650

Parágrafo único: O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização de serviços.

Apenas à guisa de se evitar quaisquer desencontros quanto ao entendimento da matéria aqui versada, entende-se por documento hábil, para os fins em debate, aquele que, revestido de autenticidade e forma legalmente própria, não confere à operação certeza jurídica. É o caso, por exemplo, de tickets de caixa registradora, nota fiscal da série "D", contratos genéricos de prestação de serviços e, principalmente, sem que haja descrição razoável dos bens adquiridos, ou com descrição meramente abrangente – não-pontual etc. Inábil, os que não reúnem os requisitos formais determinados pela lei estadual regente do ICMS, pela lei municipal (ISS), ou pela legislação do IPI, a exemplo dos recibos ou dos denominados "orçamentos". Já o documento inidôneo ou apócrifo é timbrado pela falsidade material. Consigna-se que a simples constatação da falsidade material não retira da operação o caráter da dedutibilidade para fins do IR., reitera-se.

Em face do que aqui fora assentado, a única matéria tributária factível, nessa fase, será a do IRPJ, mormente porque, no regime de competência, ao contrário do que assinala o artigo já coligido da Lei n.º 9.430/96, a prova do pagamento da obrigação é despicienda. Esclareça-se, também, que a C.S.S.L. não é devida, tendo em vista que não há disposição legal para se exigir tal prestação quando se está diante de indedutibilidade de despesa na ótica do IRPJ. A indedutibilidade atinge tão-somente o lucro real – não o lucro líquido, que subsiste incólume.

Inferre-se, pois, a teor do segundo pilar de sustentação das hipóteses elencadas, que a exigência do IRPJ (por indedutibilidade) pode advir da confirmação da inabilidade do documento quanto a ausência de expressão completa do seu conteúdo ou da operação de compra de entes ingressados - frise-se -, que não se compadecem – tanto pelo seu valor quanto pela sua natureza -, aos objetivos sociais da contribuinte. Nunca em função estrita da inidoneidade ou inabilidade documental – da sua ilegalidade material.

A multa aplicável de ofício será sempre de 75%.

Um dos exemplos limites de despesa dedutível e que robustamente sintetiza o que tudo mais fora descrito é quando o Fisco prova que o fornecedor de fato, em sendo uma pessoa física, utiliza-se de nota fiscal de pessoa jurídica inativa, inapta, encerrada, ou até mesmo de sociedade inexistente. Uma outra modalidade na mesma direção e que deve merecer o mesmo tratamento ocorre quando uma pessoa jurídica se utiliza, pelas mais variadas razões, de nota fiscal de outra empresa com atividade congênere ou não para lastrear a venda efetiva de seus produtos ou de prestação de seus serviços (contrafação). Ou, numa outra hipótese materialmente falsa ao se constatar que o veículo probante fora impresso na clandestinidade, sem autorização do órgão competente.

Aqui, mais uma vez se impõe o seguinte exercício: como houve a necessária contraprestação (por ser um imperativo), nada há que se tributar na empresa adquirente, ratificando-se, dessarte, a veracidade da operação.

Dessa forma sempre restará incompatível ou insubsistente a capitulação da infração ao abrigo do art. 242 do RIR/94 (art. 299 do RIR/99), quando calcada meramente na constatação de documentos pervertidos e com multa majorada de 150%.

Contrário senso, a existência de documentos com grande carga de ilegalidade poderá exibir indícios voltados para outros ilícitos, a exemplo daqueles que reduzem indevidamente o lucro líquido do exercício e, com toda a certeza, aqueles caracterizados pela omissão de receita havida na empresa ou pessoa física emitente dos documentos impertinentes.

Sintetizando:

- a) - O aspecto formal do documentário é desprezível;
- b) - a necessidade, a usualidade e normalidade devem estar presentes, cumulativamente, nas operações;
- c) - os documentos fiscais devem explicitar, com clareza e extensão, os bens e serviços prestados;
- d) - os serviços profissionais (de advogados, economistas, de engenharia etc.) devem ser acompanhados de relatórios técnicos, com indicação da qualificação profissional dos envolvidos na prestação de serviços;
- e) - a exigência recairá tão-somente no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), não atingindo a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.), por falta de permissivo legal;
- f) - no regime de competência a prova do pagamento é desnecessária; e
- g) - a multa de ofício aplicável será sempre de 75% (setenta e cinco por cento).

II - DA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO

Se o Fisco ultrapassar aquela primeira fase, ou fazê-la por depender de outra para caracterizar a fraude presumível, poderá perseguir um desiderato a mais: se o bem ou o serviço sob discussão ingressou ou fora prestado, respectivamente no estabelecimento e ao seu demandador. Nesse ponto importa classificar-se o veículo probante ou documental quanto a sua aptidão ou autenticidade, meramente para se apontar a quem é destinado o ônus da prova. Se restar provada a co-participação do adquirente na implementação da fraude, até mesmo por um conjunto numeroso de indícios diligentemente havidos (reunir elementos indiciários de tal monta, de forma que a empresa não consiga sequer justificar, na mais tênue possibilidade, como indenês ao tributo as operações), o ônus probante estará a cargo da empresa sob auditoria.

Dispensável, entretanto, a comprovação da liquidação da presumível dívida, tendo em vista que até essa fase o regime que consagra tais dispêndios - para efeitos tributários -, é o de competência (despesa/custo incorrido). Na hipótese de bens contabilizáveis no ativo circulante (estoque) da empresa, o demonstrativo deverá exibir, com todas as luzes, a internação dos entes adquiridos nesta conta. Se se tratar de prestação de serviços ou de despesas (diretamente levadas a débito da conta de resultados do exercício), aí a prova do adimplemento da obrigação extrapola não-só os objetivos tributários, como se transforma em robusto aspecto adicional para se aferir a autenticidade do evento.

Como já se expôs, se o documento for hábil, ou o conjunto de indícios for frágil, recairá sobre o Fisco o ônus de provar a aludida contraprestação impugnada; se o documento estiver tingido pela inidoneidade, com prova ou veementes indícios de participação dolosa do adquirente, ainda que os elementos probantes tenham aparência verossímil, tal ônus se quedará curvo à competência estrita daquele que lhe deu causa. Infere-se que, no caso de documento inábil, a prova será da indelegável competência da auditada.

Não-demonstrada a contraprestação, estar-se-á diante de requisição fiscal - não causada pela indedutibilidade dos gastos -, mas por redução indevida e escusa do lucro líquido do período.

Infirmada ou desnudada a operação, a exigência recairá não só sobre o tributo IRPJ subtraído, com arrimo no art. 24, §1º da Lei n.º 9.249/95, consubstanciado na IN/SRF n.º 11/96, art. 3.º, c/c o art. 63, como também sobre a Contribuição Social sobre o Lucro - ambos penalizáveis com multa majorada de 150% (cento e cinquenta por cento). Nessa fase todos os documentos, bem assim as operações restarão caracterizados como inidôneos - materiais e ideológicos.

Uma segunda vertente plausível de ocorrência exige que a contraprestação esteja escriturada no montante exato contratado, pois, se menor, estar-se-á em correspondência com outro ilícito concorrente ou supletivo denominado de despesas ou custos não-escriturados, passível de exigência do Imposto sobre a Renda com fulcro em omissão de receita (RIR/99, art. 281); se houver a prova do efetivo dispêndio, também com incidência da tributação na fonte, conforme art. 44 da Lei n.º 8.541/92 ou Pagamento a Beneficiário Não-Identificado.

O próximo passo, compulsório, impõe ao Fisco, após uma oportuna e saudável intimação ao contribuinte (objetivando-se um ente a mais de confronto), o levantamento do dispêndio havido (registrado ou não), e as respectivas datas ocorrentes dos respectivos potenciais desembolsos. Tal iniciativa, quando escriturados os já citados gastos, deve ser do Fisco, tendo em vista que o fato gerador da obrigação reflexa (I.R.R.F.) ocorre na data do efetivo cumprimento ou da efetiva liquidação/desembolso da pseudo obrigação. A inexatidão quanto às datas e valores disponíveis nos assentamentos contábeis da contribuinte terá o condão de macular, por inválido, o respectivo lançamento fiscal. Ademais, na outra ponta, não é de todo descartável que haja inadimplência (ou não-desembolso) - fato que confluirá para

nenhuma imposição tributária a título de I.R.R.F. (até o advento da Lei n.º 9.249/95) ou de Pagamento a Beneficiário Não-Identificado, com âncora no art. 61 e §§ da Lei n.º 8.981/95 (RIR/99, art. 674).

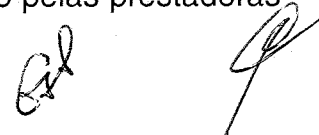
Sintetizando:

- a) -O aspecto formal é fator importantíssimo para se caracterizar o ônus probante, ou deflagrar uma investigação mais direcionada objetivando reunir mais elementos, ainda que indiciários, para inversão do respectivo ônus;
- b) - a prova do pagamento ou da liquidação do débito é da competência do Fisco; se ocorrente, impõe-se a exigência do I.R.R.F., com supedâneo no art. 44 da Lei n.º 8.541/92, até o ano-calendário de 1994; e a teor de Pagamentos a Beneficiários Não-Identificados, com reajustamento do respectivo rendimento, a partir do ano-calendário de 1995;
- c) - a exigência recairá no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), atingindo, similarmente, a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.); e
- d) - a multa de ofício aplicável sempre será majorada, com alíquota de 150%.

Diante de todo o exposto, considerando que as despesas glosadas foram suportadas por notas fiscais que devem ser consideradas idôneas, pois não houve qualquer comprovação em contrário, também em contratos devidamente formalizados e acompanhados de documentos que lhes davam suporte, cujos pagamentos foram devidamente comprovados, não se pode admitir, pelo simples fato da existência de grau de parentesco entre os responsáveis pelo preenchimento das declarações de rendimentos da recorrente e de prestadora dos serviços.

De um exame detalhado do Relatório Fiscal, verifica-se que, inicialmente a acusação diz respeito à falta de prestação dos serviços. Posteriormente, que a remuneração das prestadoras de serviços era incompatível.

Tal acusação leva à conclusão que a questão não tem a ver com a efetiva prestação dos serviços, que passou a ser admitida, nem tampouco com a falta da necessidade, mas sim com os valores pagos. Realmente, a autoridade fiscal questiona a respeito da remuneração díspares entre as prestadoras de serviços, ou seja, depreende-se que a questão refere-se ao quantum recebido pelas prestadoras,



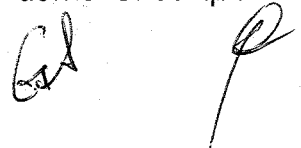
dos serviços, e não com os documentos apresentados e a necessidade dos serviços.

Contudo, do exame das peças dos autos que as empresas efetivamente existiam e encontravam-se devidamente legalizadas. Os sócios das prestadoras de serviços eram empregados da recorrente e, na condição de empregados, prestavam a ela os mesmos serviços prestados que, posteriormente, forma objeto da presente glosa. Além disso, não existe qualquer dúvida que os valores foram efetivamente pagos, pois os documentos juntados fazem a prova cabal dos pagamentos.

Pois bem, considerando que houve o pagamento às prestadoras, e que a recorrente não contratou novos empregados para realizar os serviços que anteriormente eram prestados pelos empregados que se retiraram do quadro de funcionários para constituir pessoas jurídicas para realizar as tarefas que eram de sua incumbência, é de se admitir que efetivamente houve a prestação dos serviços e também que os mesmos eram necessários, visto que inerentes à atividade da recorrente e necessários à manutenção da fonte pagadora.

Diante desses fatos, subentende-se que o fundamento do lançamento consiste tão-somente em relação aos valores e não na falta de comprovação dos serviços prestados, pois a fiscalização considera excessivo os valores pagos às prestadoras de serviços, pois foi constatado que as empresas declararam os valores recebidos, nenhuma delas foi declarada inidônea ou inapta, tampouco os documentos apresentados foram declarados inidôneos.

Portanto, em relação aos valores pagos que a fiscalização considerou incompatíveis e excessivos, entendo que não cabe a glosa, pois não ficou demonstrado pelo fisco qual valor seria admissível como justo e correto. Caso se tratasse de pessoas ligadas, poderia ocorrer a acusação de distribuição disfarçada de lucros, mas esse não é o caso. Ainda que fosse, necessário seria demonstrar o efetivo valor de mercado. Nesse sentido, o fisco não demonstrou qual



PROCESSO Nº. : 16327.000096/2005-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.650

o valor que seria admitido como dedutível, limitando-se a glosar a totalidade das despesas.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Em se tratando de exigência fiscal procedida com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao Imposto de Renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naquele lançamento constitui prejulgado na decisão do feito relativo ao procedimento decorrente.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Brasília (DF), em 27 de julho de 2006


PAULO ROBERTO CORTEZ 