



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720452/2011-20
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-006.942 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de junho de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SLW CORRETORA DE VALORES E CAMBIO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE. USUALIDADE. NORMALIDADE.

Para serem consideradas despesas operacionais, dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, estas devem ser consideradas necessárias para as operações econômicas da pessoa jurídica. São consideradas necessárias aquelas despesas operacionais que são usuais e normais em sua atividade econômica a teor do ar 47 da Lei 4.506/64.

PAGAMENTO SEM CAUSA. DESPESA INDEDUTÍVEL.

São indedutíveis os pagamentos em que a pessoa jurídica não consegue comprovar os motivos que deram causa a estes pagamentos. Se durante o curso do processo administrativo for demonstrado a sua motivação o crédito tributário deverá ser exonerado, caso não tenha sido identificado outro fundamento para autuação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2007

CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) não conhecer do recurso de ofício interposto, tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado é inferior ao estabelecido pela Portaria MF n.º 02/2023. Inteligência da Súmula CARF n.º 103; ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, exonerando parcialmente o crédito tributário lançado, conforme demonstrado no voto condutor.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício (fl. 32.341) e Recurso Voluntário (fls. 32.414/32.459 e docs. anexos) interposto em face de Acórdão n.º 16-38.872, da 8ª Turma da DRJ/SP1 (fls. 32.340/32.405), por meio do qual o referido Órgão julgou parcialmente procedente a Impugnação (fls. 17.492/17.564 e docs. anexos), de forma a manter parte do lançamento em desfavor da Contribuinte.

Em virtude de economia e brevidade processual, adota-se o relatório lavrado na Resolução n.º 1402-001.554, dessa 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento (fls. 46.751/46.784), de forma a narrar os fatos principais até aquele momento processual:

Trata-se de retorno de Diligência, determinada pela Resolução n.º 1402.000.178, proferida por esta C. Turma, antes do julgamento do Recurso Voluntário (fls. 32.414 a 32.476) interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo I (fl. 32.340 a 32.405) que manteve apenas parcialmente a Autuação de IRPJ, CSLL e IRRF sofrida pela ora Recorrente.

Em suma, as exações tributárias têm origem em glosas de despesas consideradas desnecessárias pela Fiscalização, bem como em pagamentos sem causa comprovada, na sua maioria, efetuados a título de comissão para corretores independentes.

Doravante, reproduzo o preciso e completo relatório elaborado pela DRJ, em razão do julgamento da Impugnação apresentada:

1. Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supra qualificado, efetuou-se, em 14/04/2011, o lançamento de ofício para a constituição dos créditos tributários, consubstanciados nos autos de infração de fls. 17.420 a 17.456, no valor total de R\$ 11.632.406,52 a título de IRPJ, IRRF e CSLL, decomposto da seguinte maneira:

IRPJ.....R\$ 3.063.143,11

Juros de mora (calculados até 31/03/2011).....	R\$ 991.845,73
Multa proporcional (75%).....	R\$ 2.297.357,33
Total.....	R\$ 6.352.346,17
IRRF.....	R\$ 1.410.660,42
Juros de mora (calculados até 31/03/2011)	R\$ 524.560,19
Multa proporcional (75%).....	R\$ 1.057.995,12
Total.....	R\$ 2.993.215,73
CSLL.....	R\$ 1.102.731,52
Juros de mora (calculados até 31/03/2011).....	R\$ 357.064,46
Multa proporcional (75%).....	R\$ 827.048,64
Total.....	R\$ 2.286.844,62

1.1 A lavratura se deu em função da apuração das seguintes infrações, com os respectivos enquadramentos legais:

IRPJ – 001 – Custos ou despesas não comprovadas Enquadramento legal: Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, do RIR/99.

IRPJ – 002 – Pagamentos sem causa. Enquadramento legal: Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 300 e 304, do RIR/99.

CSLL – 001 – CSLL Financeiras Enquadramento legal: Art. 2º e §§ da Lei n' 7.689/88; Art. 1º da Lei n' 9.316/96 e Art. 28 da Lei n' 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

IRRF – 001 – Imposto de Renda Retido na Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados / Pagamentos sem causa.

Enquadramento legal: Art. 674 do RIR/99.

2. O contribuinte foi notificado das autuações no dia 18/04/2011, conforme ciências exaradas às fls. 17.423, 17.433 e 17.451.

3. No Termo de verificação fiscal, de fls. 17.405 a 17.419, a autoridade autuante apresenta, em síntese, o seguinte:

3.1 No item: “Do curso da ação fiscal”: descreve os termos de

intimações emitidos com as respectivas datas de emissão e resposta do contribuinte, bem como dos documentos apresentados: Em 14/06/2010 apresenta arquivos magnéticos da escrituração, balancetes mensais e

outras informações; em 18/06/2010 volta a apresentar arquivos magnéticos em substituição aos já apresentados; em 02/07/2010

solicitou-se a composição da linha 3, da ficha 05B da DIPJ, referente ao ano-calendário 2007, relativo a serviços prestados por terceiros; em 13/07/2010 houve a resposta com dados apenas do segundo semestre (arquivo que viria a ser substituído adiante por outro englobando todo o período), nesta data também apresentou Tabela de código de assessores (que também seria substituída posteriormente) para identificação daqueles que participavam nas operações das bolsas; em 10/09/2010

apresentou arquivos contendo notas de corretagem referentes às operações ocorridas em 2007(adiantes reapresentados para validação no sistema validador de arquivos), separados em dois (BM&F e BOVESPA), sendo que o somatório estava coerente com os valores registrados como renda de corretagens; como até 23/09/2010 o contribuinte ainda não havia completado o arquivo da composição da ficha 05B, linha 3 da DIPJ, foram solicitados também os documentos fiscais relativos a tais serviços; finalmente em 05/10/2010 é apresentada composição completa referente a esse item; em 20/10/2010 pede-se documentos comprobatórios para uma determinada amostragem (R\$ 13.075.906,88 do total de R\$ 31.179.109,97); em 05/11/2010 o contribuinte apresenta documentação relativa a contratos de serviços, que foi complementada posteriormente; em 21/02/2010 (sic) foi elaborada uma planilha com “prestações de serviços não comprovados”, objeto de intimação para comprovação sob pena de se considerar indedutíveis; em 10/03/2011 o contribuinte solicita a substituição da relação de assessores, sob a justificativa de que a anterior havia sido elaborada erroneamente; em resposta ao termo lavrado em 21/02/2010 (sic) foram apresentados esclarecimentos com os quais pretendia comprovar a necessidade dos serviços lançados.

3.2 No item: “Da análise dos documentos apresentados”: relata que separou as prestações de serviços que compunham o valor de R\$ 31.179.097,09 em duas relações, uma referente a "Despesas com Serviços referentes a distribuição e mediação de títulos e valores mobiliários" e outra referente a "Despesa com outros serviços de Terceiros".

3.2.1 Com relação às despesas com outros serviços de terceiros aborda primeiramente as despesas com “coordenação, estruturação e garantia firme”, sendo inicialmente detectadas diversas despesas com coordenação, no total de R\$ 1.727.320,81 (conforme planilha de fls. 17.408) para as quais não se identificava o número do documento fiscal. O contribuinte apresentou recibos no total de R\$ 1.389.694,61 (tabela de fls. 17.408), enquanto que na contabilidade, referente a este tipo de despesas se encontraram registros no valor de R\$ 1.560.634,35, sendo glosadas despesas de R\$ 337.626,20 (R\$ 1.727.320,81 – R\$ 1.389.694,61) por não estarem lastreadas em documentação e nem tão pouco contabilizadas.

3.2.2 Em “despesas com taxa de controladoria do Itaú”, glosou-se R\$ 389.261,53 pelo fato dessas despesas terem sido estornadas na contabilidade, uma vez que a SLW era apenas gestora dos fundos e as despesas eram referentes a esses fundos, não dando direito assim ao autuado de se aproveitá-las na linha 03 da ficha 05B da DIPJ reduzindo o resultado do exercício.

3.2.3 Em “Despesas com Kelly C. Neander” foram glosadas as despesas num total de R\$ 296.236,00 pois os valores mensais pagos estavam acima do estipulado em contrato, bem como não houve comprovação da prestação dos serviços, mesmo após intimação para tanto.

3.2.4 Em “Despesas com MAP Intermediação”, houve a glosa de R\$619.497,01 sendo que houve apresentação de nota fiscal e comprovante de pagamento para R\$ 446.353,43, no entanto intimado a comprovar a prestação do serviço o contribuinte informou: “os clientes deste assessor eram alocados na barra 150 Marcelo Moura e ao final de cada mês os clientes do assessor eram identificados e o valor repassado através de nota fiscal”. Não trazendo, portanto, nenhum elemento que se prestasse a solicitada comprovação. Ressalta a autuante que, embora houvesse notas de corretagem em que constava tal empresa como assessora na intermediação e distribuição de títulos e valores mobiliários, o contrato tinha por objeto a “prestação de serviços de consultoria e assessoria financeira”, razão pela qual tais glosas foram relacionadas neste grupo (Despesas com outros serviços de terceiros). Houve ainda a glosa de R\$ 173.143,58, pois houve a contabilização desta despesa em conta separada (81763000001) da que continha as demais despesas relacionadas a esta empresa (81763000009) e não foi apresentada nota fiscal e/ou comprovante de pagamento para esta despesa.

3.2.5 Em “Despesas com TDK Assessoria, Consultoria e Fomento Comercial Ltda.”, glosou-se despesas na quantia de R\$ 461.300,00, para as quais houve apresentação de nota fiscal, comprovantes de pagamento e contrato de prestação de serviços, por não ter sido comprovada a necessidade das mesmas. O contrato tinha como objeto a “prestação pela contratada de serviços de assessoria administrativa e financeira”, sendo que a remuneração estipulada era de R\$ 20.000,00, sem previsão de atualização, apenas prevendo ajuda de custo se o trabalho fosse fora de São Paulo. Em seus esclarecimentos o contribuinte informa “Prestador de serviços, pessoa de confiança do sócio majoritário veio prestar consultoria na área administrativa e financeira da corretora”. Não trazendo, portanto, nenhum elemento que se prestasse a solicitada comprovação. Observa ainda que, a partir de agosto, quando cessam os registros a título de despesa com pessoa jurídica da TDK, o seu responsável se torna funcionário da SLW, segundo consta de ficha cadastral e que a empresa prestadora de serviços tinha o mesmo endereço da SLW.

3.3 No segundo subgrupo de despesas (Despesas com serviços de distribuição e mediação de títulos e valores mobiliários) passou-se à análise das despesas com serviços de terceiros, relacionadas as operações em Bolsa (Bovespa ou BMF), caracterizadas por pagamentos a operadores autônomos.

3.3.1 Neste quesito, reconhece a fiscalização, que as despesas com a utilização de operadores autônomos são necessárias e usuais, no entanto, verificou-se que o total da composição da ficha 05B, linha 03 da DIPJ, a este título, era de R\$ 25.511.002,12, representando mais de 50% das renda reconhecida com serviços de corretagem em Bolsa. Intimado a comprovar a efetividade da despesa, de modo a apresentar a comprovação dos serviços prestados por tais autônomos, inclusive a relacionar os serviços com as notas de corretagem emitidas, o contribuinte limitou-se a apresentar: relatório elaborado internamente pela empresa, denominado de comissionamento (só para alguns dos prestadores), nos quais, pretendia-se demonstrar os valores lançados, e dos quais a autuante adianta haver elementos não comprovados; notas fiscais de corretagem em meio magnético (inclusive via arquivo validado pelo SVA); tabela de Assessores; contratos firmados com os assessores autônomos e log de mudanças dos assessores ocorridas.

3.3.2 Para validar o somatório da corretagem contida nas notas de corretagem, verificou-se que o mesmo é coerente com o contabilizado à rubrica 71760 Rendas Corretagens de Operações em Bolsa (71760000001 OP BVSP e 71760000002 OP BMF), segundo balancete semestral apresentado.

3.3.3 De posse do arquivo de notas fiscais de corretagem fornecido pelo contribuinte, já com a coluna de assessor calculado pelo arquivo corrigido, a fiscalização procedeu ao sumário das notas, totalizando a corretagem por assessor, em seguida aplicou a cada somatório obtido o percentual contratualmente definido como forma de remuneração ao serviço de tais corretores e concluiu que, para alguns dos assessores, o valor repassado, por vezes, ultrapassava o resultado obtido da multiplicação do percentual definido em contrato como remuneração do assessor pelo somatório da corretagem constante em nota para aquele assessor.

3.3.4 Comparecendo, por algumas vezes, no domicílio do contribuinte, na tentativa de identificar a origem dos valores repassados, juntamente com o funcionário designado para tanto, verificou-se que não foi possível, na maioria dos casos, a identificação perfeita das operações realizadas, tendo explicado o funcionário que por muitas vezes o contrato era alterado verbalmente, sem ter, no entanto, como comprovar o alegado. O mesmo ainda afirmou que havia rateio entre prestadores que operavam em conjunto num determinado grupo de clientes, mas só conseguiu comprovar com coerência de valores o rateio entre GDK, CCS, Nucleopar e DCFC. Tendo em vista que não basta que se comprove o pagamento de determinada despesa para que esta seja considerada dedutível, devendo se comprovar que a mesma se deu como necessária ao auferimento de uma receita, ou mesmo das atividades da empresa, e considerando que pagamentos feitos a maior do que o percentual estabelecido como remuneração em contrato,

caracteriza, salvo prova em contrário, liberalidade da empresa contratante, glosou-se os valores considerados não comprovados como necessários às operações constantes das notas de corretagem emitidas, sendo tais valores não comprovados relacionados em planilha denominada "Resumo das diferenças apuradas na despesa com corretores autônomos".

3.3.5 Observa que para alguns dos assessores não se constatou operações em bolsa, resultando em um valor nulo de despesa de corretagem a ser atribuída aos mesmos. Para estes, elaborou-se a planilha "Resumo das Diferenças Apuradas nas despesas com corretores para os quais não foram constatadas operações", concluindo-se que os valores a eles atribuídos na composição da linha auditada não tiveram por base tais operações, razão pela qual abriu-se mensalmente, para os mesmos, os valores lançados/pagos, os quais foram considerados como pagamentos sem causa.

3.4 No item "Do Direito" transcreve os artigos, 249,251 e parágrafo único, 300,304,622, 674 e 725 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/1999, bem como alguns dispositivos da IN CVM 409/2004, com as respectivas alterações posteriores.

3.5 Finaliza o termo fazendo referências ao anexo que contem a composição da Base de Cálculo da infração e ao enquadramento legal das mesmas.

4. Irresignado com a autuação, o contribuinte apresentou, em 18/05/2011 (fls. 17.492), a impugnação de fls. 17.492 a 17.564, contendo, em síntese, o seguinte:

4.1 Preliminarmente, alega o impugnante que o Auto de Infração encontra-se eivado de nulidade, em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para a constituição do lançamento, ferindo-se assim o princípio da verdade material.

4.1.1 Menciona que em 2007 houve a "desmutualização" das Bolsas, fato que ensejou despesas extraordinárias a todas as corretoras de valores que detinham títulos patrimoniais daquelas entidades, tais como as intermediações nas operações de venda (compulsória) de ações e análises específicas de mercado. Afirma que algumas glosas ocorreram por puro desconhecimento (e falta de interesse no aprofundamento) da operação da Impugnante, o que se verifica, por exemplo, na página 11 do Termo de Verificação, quando a D. Fiscalização "estranha" que mais de 50% da renda com corretagem foi repassada pelo Impugnante aos assessores ("Agentes Autônomos"), sendo que o repasse a agentes autônomos pode chegar a até 100%, dependendo do caso.

4.1.2 Alega que a fiscalização não buscou a verdade material para lavrar o Auto de Infração, preferindo presumir a irregularidade na dedutibilidade das despesas a entender a atividade do Impugnante e a forma como incorre nas despesas do seu cotidiano.

4.1.3 Conforme se pretende demonstrar mais adiante, afirma que os pagamentos com serviços de terceiros tidos por desnecessários ou não comprovados (i) estão devidamente registrados na contabilidade da Impugnante; (ii) guardam estrita relação com seu objeto social e (iii) se encontram suportados por documentos fiscais (contratos, notas fiscais e/ou faturas), os quais sempre ficaram à disposição da Fiscalização.

4.1.4 Destaca que as corretoras, como é o caso do autuado, conseguem extrair seus resultados valendo-se de sistemas informatizados altamente sofisticados, que conseguem, de forma vinculada aos sistemas das Bolsas, praticar compras e vendas de títulos em questão de segundos, daí já extraíndo não só a real operação determinada pelos seus clientes, mas também as comissões, tributos, taxas de corretagem e demais despesas e/ou receitas a serem pagas ou recebidas. Tendo em vista a agilidade na troca de informações, jamais poderia a Fiscalização, sem aprofundar nas investigações e nas práticas usuais das Corretoras de Valores, considerar como não necessárias ou não comprovadas as despesas incorridas pela Impugnante com a prestação de serviços de terceiros.

4.1.5 Argumenta que a legislação tributária concede ao Fisco amplos poderes e vastíssimos meios instrutórios para permitir a formação de sua convicção acerca da realidade dos fatos, de modo que não havia motivos para que a Fiscalização agisse com tamanho desinteresse na verificação da matéria tributável. Dessa forma, ante a superficialidade da investigação procedida pela Fiscalização ao analisar a documentação da Impugnante, entende restar comprovada a existência de vício insanável no ato de lançamento, razão pela qual aguarda que a Turma de Julgamento determine a anulação da autuação, cancelando-se, por completo, os lançamentos fiscais constituídos.

4.2 Em sede do Direito, nas considerações iniciais, o impugnante ressalta que, conforme amplamente veiculado pelos meios de comunicação, as operações com instrumentos financeiros negociados na bolsa de valores e na bolsa de mercadorias e futuros apresentaram relevante crescimento no ano de 2007, em razão, principalmente de diversos fatores macroeconômicos que favoreceram o aumento de ofertas públicas de ações. Nesse cenário é certo que as operações do Impugnante também apresentaram relevante crescimento para atender o incremento na demanda dos clientes e uma primeira necessidade decorrente do crescimento das atividades consiste na contratação de terceiros que prestem serviços de análise de investimentos e tratativa com investidores, além de assessoria na parte financeira da própria Corretora (não vinculada à sua atividade fim).

4.2.1 Com relação à consecução de suas atividades próprias, o impugnante celebra contratos de prestação de serviços com Agentes Autônomos de Investimento. Como remuneração pelas atividades exercidas, o contrato de prestação de serviço entre os Agentes Autônomos e a Impugnante prevê o pagamento nos seguintes termos:

(i) um percentual estabelecido contratualmente sobre as receitas de corretagem auferidas pela Impugnante em decorrência das operações efetuadas pelo agente! autônomo nas Bolsas; (ii) um percentual sobre as receitas líquidas de corretagem auferidas pela Impugnante em decorrência das operações especiais efetuadas pelo Agente Autônomo, o qual habitualmente é pactuado de forma verbal pelas partes, a depender do caso concreto. Neste particular o impugnante transcreve cláusula contratual que revela ao ajuste no caso de remuneração de operações especiais e entende ser perfeitamente plausível que se negocie verbalmente diferentes percentuais de remuneração aos agentes autônomos em relação às operações especiais efetuadas, pois, segundo o Código Civil e a doutrina, a validade da declaração de vontade das partes prescinde de forma especial, salvo quando a lei assim exigir. Complementa a argumentação dizendo ser procedimento usual e amplamente aceito no mercado das corretoras de títulos e valores mobiliários que diferentes operações sejam negociadas com os Agentes Autônomos em separado e de forma verbal.

4.2.2 Termina as considerações iniciais arguindo que a CVM já realiza, no âmbito de suas competências, uma análise das informações e contratos, ainda que verbais, firmados entre Agentes Autônomos e que tal órgão jamais questionou as despesas com comissões pagas pelo impugnante.

4.3 Passadas as arguições preliminares o impugnante adentra ao mérito no intuito de se comprovar as despesas incorridas, bem como sua dedutibilidade. Inicialmente tece breves considerações a respeito da dedutibilidade das despesas nas Bases de cálculo do IRPJ e da CSLL aduzindo que o legislador tributário define, de maneira casuística, em um primeiro momento, as deduções que permitirá da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. No entanto, essa lista de situações em que a dedução é possível não é exaustiva. Para as despesas não expressamente relacionadas pela legislação, há critérios gerais de dedutibilidade, fixando condições que autorizam a dedução. No tocante à CSLL ressalta que não há estrita identidade entre a sua base de cálculo e o Lucro Real, as adições e exclusões específicas para a formação da base de cálculo da CSLL deverão estar expressamente previstas em legislação.

4.3.1 Analisa o artigo 299 do RIR/99 e conclui que as despesas necessárias, usuais ou normais à atividade da empresa e à manutenção da sua fonte produtora de renda, desde que comprovadas, devem ser qualificadas como "operacionais", as quais, a seu turno, poderão ser consideradas dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL. Transcreve trechos do Parecer Normativo CST nº 32/81 que prevê o seguinte: necessidade: "(...) o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos."; usualidade ou normalidade: "(...) despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio."

4.3.2 Infere que a despesa, para ser necessária, não necessariamente deve ser incorrida diretamente na execução de atividade-fim do contribuinte, afinal, outras despesas são igualmente fundamentais para a estrutura empresarial, como aquelas despendidas com recursos humanos ou contabilidade; que para ser considerada usual a despesa deve ser costumeira ou ordinária no tipo de negócio do contribuinte, mesmo que ela ocorra de maneira esporádica ou excepcional e que a verificação da condição de comprovação das despesas (terceiro requisito) ocorre depois de verificadas as duas outras condições anteriores sendo necessária, para tanto, a manutenção da documentação suporte à operação correspondente.

4.3.3 Afirma que o entendimento do Conselho caminha no sentido de que as despesas com serviços serão dedutíveis se: (i) incorridas na realização do objeto social do contribuinte (necessárias, normais e usuais); e (i) comprovadas por meio de documentos idôneos que demonstrem a natureza, as partes envolvidas, o preço e a forma de pagamento. Com base nestes argumentos que o impugnante pretende demonstrar que todas as despesas glosadas são dedutíveis.

4.4 Em sua defesa, o autuado segue a ordem estabelecida pela fiscalização para expor as alegações. Em despesas com "outros serviços de terceiros" procura contestar na ordem as glosas feitas em: (a) despesas com coordenação, estruturação e garantia firme; (b) despesas com taxa de controladoria do Itaú; (c) despesas com Kelly C. Neander; (d) despesas com MAP Intermediação; e (e) despesas com TDK Assessoria, Consultoria e Fomento Comercial Ltda.

4.4.1 No item "Despesas com coordenação, estruturação e garantia firme, relacionadas à operação de oferta pública de ações ("OPA") da BM&F S.A. ("BM&F")" o impugnante alega não assistir razão à fiscalização para a glosa de R\$ 337.626,20, supostamente não lastreada por documentação fiscal. Primeiramente tenta demonstrar a necessidade, normalidade e usualidade das despesas com coordenação, estruturação e garantia firme, relatando que o Impugnante era pessoa jurídica participante da BM&F, motivo pelo qual possuía títulos patrimoniais que foram convertidos em ações, após a desmutualização da Associação BM&F. Nesse particular, em decorrência da oferta pública de ações da BM&F e da alienação compulsória de parte das suas ações, o mesmo incorreu em despesas com os bancos coordenadores da oferta, conforme previsto no Instrumento Particular de Contrato de Coordenação, Garantia Firme de Liquidação e Colocação de Ações de Emissão da Bolsa de Mercadorias & Futuros BM&F S.A.

4.4.1.1 Menciona que tais despesas foram contabilizadas e deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL com base em uma planilha enviada, por e-mail (Doc. 05), a todas as Corretoras que participaram da operação, pelos representantes da BM&F S.A. Tal planilha possibilitava à pessoa jurídica titular das ações da BM&F inserir a quantidade de ações alienadas e, automaticamente, eram calculadas as despesas com "Comissões dos Bancos Coordenadores da Oferta". Diante disso, entende não restar dúvidas a respeito da necessidade, normalidade e usualidade das despesas, nem tampouco sobre a efetiva realização dos serviços, razão pela qual, pelos critérios já definidos anteriormente, acredita não existir razão para que fosse glosada referida

quantia. Colaciona decisões do antigo Conselho de Contribuintes, que estariam a embasar seu entendimento de que a simples falta de apresentação da nota fiscal de serviços não seria suficiente para se considerar a despesa como indedutível, vez que o impugnante poderia comprová-la por meio de outros documentos idôneos. Adicionalmente a isso, o Impugnante elaborou uma carta solicitando esclarecimentos ao Banco Bradesco BBI, responsável pela consolidação das informações pertinentes aos serviços prestados pelos Bancos coordenadores da oferta pública da BM&F, bem como requerendo relatório de todas as despesas incorridas a fim de que pudesse localizar as notas fiscais pendentes e que, não obstante a resposta formal ainda não tenha sido entregue pelo Banco Bradesco BBI, um de seus representantes encaminhou ao Impugnante a documentação solicitada via e-mail com destaque para a planilha que comprova a composição do valor de R\$ 1.727.320,80. Entende o impugnante que, independentemente da resposta formal a ser fornecida pelo Banco Bradesco BBI, o mesmo tomou efetivamente os serviços dos Bancos e foi cobrado por tais serviços, efetuando o pagamento devido, não restando assim qualquer dúvida acerca da dedutibilidade da despesa referida.

4.4.1.2 Continua neste tópico na análise do valor glosado de R\$ 337.626,20 e alega que, na remota hipótese de não ser cancelado o auto, no que se refere a este quesito, o valor a ser glosado deveria ser diverso, visto que a fiscalização considerou apenas o valor líquido de alguns documentos e deixou de considerar uma nota emitida pelo Itaú BBA em 04/12/2007, no valor de R\$ 112.878,93 e que refazendo os cálculos deveriam ser reconhecidos como comprovados os valores conforme planilha abaixo:

Prestador	Valor reconhecido pela Fiscalização	Valor da despesa real (bruto) -Notas anexas
BBI Banco de investimento	254.689,46	256.480,96
BBI Banco de Investimento	43.938,41	44.207,13
Bradesco Corretora	6.712,11	6.712,11
Morgan Stanley	297.445,09	297.445,09
Morgan Stanley	50.351,76	50.351,76
Merrill Lynch	194.693,40	194.693,40
Itau Corretora	19.799,33	19.799,33
Itau Corretora	112.878,93	112.878,93
Itau BBA	19.799,33	19.799,33
Itau BBA		112.878,93
JP Morgan	15.293,28	15.293,28
JP Morgan	101.955,16	101.955,16
JP Morgan	226.668,16	226.668,16
JP Morgan	45.470,19	45.470,19
Total	1.389.694,61	1.504.633,76

4.4.1.3 Ressalta, no entanto, que, embora não tenham sido enviadas todas as notas fiscais ou recibos, os valores deduzidos devem ser integralmente considerados pois se encontram respaldados por contrato e comprovante de pagamentos e que os valores sem nota fiscal ou recibos são aqueles de monta irrisória, para os quais, de qualquer modo o impugnante buscará os documentos comprobatórios perante seus emissores.

4.4.2 No item "Despesas com Taxa de Controladoria do Itaú no valor de R\$ 389.261,53" o impugnante protesta contra o entendimento, firmado pela fiscalização, de que o autuado, por exercer apenas a atividade de gestora de fundos de investimentos, não poderia se aproveitar destas despesas para diminuir o resultado do exercício e conseqüentemente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Afirma que havia um Contrato de Prestação de Serviços de Custódia e Controladoria de Fundos, firmado entre o Impugnante e o Banco Itau S/A, segundo o qual o Impugnante, na qualidade de administradora dos fundos de investimento, devidamente habilitada e autorizada pela Comissão de Valores Mobiliários ("CVM") e pelo Banco Central do Brasil ("BACEN") para o exercício dessa função, contrata o Itaú S.A. ("Itaú") para desempenhar os serviços de controladoria e custódia dos fundos de investimento. Frisa que o

contribuinte era administradora dos fundos e não gestora, conforme afirmado pela Fiscalização.

4.4.2.1 Como remuneração pelos serviços de controladoria e custódia, o Impugnante pagava ao Itaú: (i) um percentual estabelecido contratualmente sobre o patrimônio dos fundos de investimentos (itens 1 e 2, anexo VII, do Contrato de Prestação de Serviços); e (ii) taxas de movimentação, também pré-estabelecidas contratualmente, sobre as operações de liquidação financeira, aplicação e resgate de cotista, taxa de manutenção de cotista e taxa de emissão de contrato e postagem (item 3, anexo VII, do Contrato de Prestação de Serviços). As despesas lançadas a este título abrangiam as taxas de controladoria e custódia, bem como essas taxas de movimentação que tinham previsão contratual. Considerando ser umas das principais atividades do Impugnante a administração de fundos de investimento, entende ser forçoso concluir que a despesa incorrida pela sociedade com serviços prestados pelo Itaú aos referidos fundos de investimento configura-se como uma despesa necessária e usual às suas atividades, além de guardar estrita relação com o seu objeto social.

4.4.2.2 Com relação ao argumento fiscal a respeito da não contabilização das despesas de custódia e controladoria, afirma ter havido novo equívoco, o qual pretende comprovar com excertos dos razões contábeis da conta 8.1.7.63.00.0001 ("Assessoria Técnica"), mês a mês, no qual estão presentes todos os registros relativos aos pagamentos efetuados ao Itaú pelos serviços prestados no ano-calendário de 2007. Sobre a alegação fiscal de que teria havido estorno dos lançamentos de tais valores, afirma não haver qualquer prova nesse sentido, até porque, se assim o fosse, não haveria registro contábil algum na contabilidade do Impugnante e o lucro líquido do exercício antes dos impostos informados pela sociedade na linha 63 ("Lucro Líquido antes da CSLL") da Ficha 06B ("Demonstração do Resultado PJ Componente do Sistema Financeiro") da DIPJ não conferiria com o resultado calculado a partir do balancete de verificação de dezembro de 2007 e que se a fiscalização entendeu ter havido estorno contábil deveria ter trazido provas neste sentido, mas que, mesmo sem provas, tal argumento seria totalmente descabido, pois um lançamento de estorno afetaria o resultado do exercício e este não seria, então, coincidente com aquele declarado na DIPJ, sendo que no presente caso o valor do balanço (R\$ 96.232.148,66) é exatamente aquele declarado ao Fisco na ficha 06B da DIPJ (R\$ 96.232.148,66), desta forma a despesa teria sido considerada tanto nos demonstrativos contábeis quanto fiscais, não havendo que se falar em estorno.

4.4.2.3 Argumenta que, considerando-se que o resultado apurado no balanço é o mesmo do resultado apurado em DIPJ, só há duas conclusões: ou realmente houve o estorno e, assim, não foi deduzido para fins fiscais (isso derrubaria o auto); ou não houve o estorno e ocorreu a dedução (o que também invalidaria a acusação fiscal).

4.4.2.4 Por fim, afirma ter solicitado ao Itaú uma planilha, em papel timbrado e devidamente assinada, contendo todos os valores percebidos pelo Banco em decorrência da prestação de serviços de custódia e controladoria (sem resposta até o momento da impugnação) que refletiria os valores da planilha já anexada (sem assinatura) e que tão logo recebesse tal planilha efetuaria a sua juntada aos autos.

4.4.3 No item "Despesas com Kelly C. Neander Trentin Consultoria ("Kelly Consultoria") no valor de R\$ 296.236,00" afirma que apresentou à fiscalização os seguintes documentos: (i) contrato de Prestação de Serviços firmado entre a Impugnante e a Kelly Consultoria; (ii) notas fiscais de pagamento pelos serviços prestados; e (iii) comprovantes das liquidações financeiras referente aos serviços, mas ainda assim as Autoridades Fiscais efetuaram glosa das despesas incorridas com a Kelly Consultoria, sob a alegação de que o Impugnante, supostamente, (i) não comprovou a efetiva prestação de serviços e (ii) efetuou o pagamento de valores não compatíveis com o estabelecido no contrato.

4.4.3.1 Entende não merecer prosperar os argumentos trazidos pela fiscalização pois, conforme já mencionado anteriormente, o entendimento do CARF caminhará no sentido de se considerar dedutíveis as despesas : (i) efetuadas na consecução das atividades relacionadas ao objeto social da Impugnante (necessárias, normais e usuais); e (ii) comprovadas por meio de documentação que demonstre a natureza dos serviços prestados, as partes envolvidas, o preço e a forma de pagamento.

4.4.3.2 Argui que no presente caso o Impugnante contratou, em julho de 2004, a empresa Kelly Consultoria para lhe prestar serviços de analista de investimentos financeiros, especialmente voltado ao mercado de ações, de modo a atrair investidores e a ampliar seu campo de atuação, prática corrente e habitual no mercado em que atua e essencial para seu ramo de atividade, além de ser plenamente compatível com seu contrato social. No que toca à efetividade dos serviços prestados selecionou algumas reportagens em que considera ficar evidentes as atividades exercidas e a exposição que a Sra. Kelly, sócia da empresa contratada, proporcionava ao Impugnante no mercado de ações brasileiro.

4.4.3.2 Um outro documento que comprovaria a efetividade dos serviços prestados seria o "Relatório Diário", que trata de um comunicado enviado aos clientes do Impugnante, contendo informações diárias sobre o mercado de ações e investimentos. Tal relatório foi pensado e elaborado inicialmente pela Kelly Consultoria, de tal modo que sua sócia (Sra. Kelly Cristina Neander Trentin) figura como Analista de Empresas/Gerência e uma das responsáveis pela sua elaboração, sendo que no próprio "Relatório Diário" consta a informação de que "O presente relatório foi produzido de forma independente e autônoma, inclusive em relação à SLW CVC Ltda., instituição de vínculo com o Analista e reflete unicamente as opiniões pessoais do Analista."

4.4.3.3 Frisa que a prestação de serviço em questão são intelectuais e portanto, para fins fiscais e previdenciários se sujeitam apenas à legislação aplicável às pessoas jurídicas. Comenta que houve a apresentação de: todas as notas fiscais, com descrição dos serviços e referências aos contratos firmados; comprovantes de pagamentos, com os beneficiários devidamente identificados e contratos de prestação de serviços contendo as informações necessárias para a comprovação da dedutibilidade das despesas.

4.4.3.4 Destaca ainda que também não deve prosperar a alegação de que os montantes pagos à Kelly Consultoria não condizem com o valor pactuado no contrato de prestação de serviços. Isso porque, além da remuneração prevista contratualmente pelos serviços de analista de investimentos, a Kelly Consultoria percebia uma remuneração pela exposição que proporcionava ao Impugnante no mercado. Neste sentido junta declaração elaborada pela Kelly Consultoria, representada por sua sócia, na qual a mesma expressamente confirmou: (i) que desenvolvia atividades de acompanhamentos do mercado de ações para o Impugnante, bem como a elaboração de relatórios para divulgação aos clientes; e (ii) que auferia remuneração fixa pelo desenvolvimento dessas atividades corriqueiras e havia um excedente variável relativo às exposições na mídia proporcionadas ao Impugnante.

4.4.3.5 Considera assim comprovadas as atividades legalmente prestadas pela Kelly Consultoria, bem como as razões para a remuneração de tais serviços.

4.4.4 No item "Despesas com MAP Intermediação de Negócios Ltda. ("MAP") no valor de R\$619.497,01" relata que a fiscalização entendeu

por bem glosar todas as despesas incorridas pelo Impugnante com a MAP (R\$ 446.353,43), em razão da suposta ausência de comprovação da efetiva prestação dos serviços, bem como diante da impossibilidade de se calcular a remuneração paga à MAP, pois não foram apresentados os aditivos contratuais nos quais estariam estabelecidas as remunerações pagas. Ainda foi glosado o montante de R\$ 173.143,58, registrado na rubrica contábil 81763000001, pois, supostamente, não teria sido apresentada qualquer nota fiscal e/ou comprovante de pagamento pela Impugnante.

4.4.4.1 Primeiramente protesta contra a autuação de R\$ 173.143,58 registrado na rubrica contábil 81763000001. Afirma que, na realidade estes valores se referem aos pagamentos efetuados à MAP nos meses de janeiro (R\$ 62.354,84) fevereiro (R\$ 42.115,84) e março de 2007 (R\$ 68.672,90) e que posteriormente foram transferidos para a conta contábil 81763000009 e lá foram tributados pela D. Fiscalização, pois passaram a compor os R\$ 446.353,43.

4.4.4.2 Quanto ao valor de R\$ 446.353,43, faz a análise acerca da: (i) relação existente entre os serviços de terceiros na consecução das atividades relacionadas ao objeto social da Impugnante (necessárias, normais e usuais); e (ii) comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, que demonstre a efetividade dos serviços prestados, as partes envolvidas, o preço e a forma de pagamento. O impugnante contratou a MAP para lhe prestar serviços de consultoria e assessoria financeira, especialmente em relação à operação chamada de "cash and carry" que consiste em identificar as distorções existentes entre o mercado à vista e o mercado futuro, de forma que se possa vender índice no mercado futuro e comprar todos ativos que compõe o tal índice (nos mesmos percentuais), ou vice versa. Essa distorção era percebida pelo representante na MAP, por meio de sistemas próprios de acompanhamento de mercado, mas quem efetuava a real operação de compra e venda de títulos e de índices era o Agente Autônomo habilitado (no caso, o Sr. Marcelo Moura " barra" 150). Ressalta que anteriormente à contratação da MAP, o Impugnante não efetuava a operação "cash and carry", passando a fazê-lo somente após contratar os serviços da MAP, que possui expertise na identificação das distorções em tela. Tal expertise é capaz de atrair investidores e de ampliar o campo de atuação do Impugnante, prática corrente e habitual no mercado em que atua e essencial para seu ramo de atividade, além de ser plenamente compatível com seu contrato social.

4.4.4.3 A título exemplificativo, o impugnante apresenta como se chegou ao valor de R\$ 23.840, pagos à MAP em agosto de 2007, montante que consta entre os outros glosados pela fiscalização: No mês de agosto, como nos demais meses, a MAP auxiliou o Impugnante na compra e venda de títulos e de índices, no bojo da operação de "cash and carry". Os assessores Marcelo Moura (Barra 150) e Jagata Investimento Ltda. (Barra 123) efetuaram diversas operações com títulos e valores mobiliários, todas relacionadas no demonstrativo anexo denominado "Resumo do Movimento por Assessor Cliente Sintético". Tal relatório foi extraído do sistema SINACOR (melhor explicado adiante pelo impugnante) que representa todas as operações de compra e venda realizadas por determinado assessor. Dentre outras operações, a remuneração da MAP foi calculada, conforme aditivo contratual com base nas seguintes operações:

Cliente	Comissão Total
Foco Fundo de Investimento Multimercado	19.189,45
Banco Banestado S/A	16.624,06
Marcelo Andrade Penha	4.071,91
José Luiz Brunetto	872,83
Mauro de Sá Martins	2.069,19
Total	42.827,44

4.4.4.4 Além destas operações realizadas no âmbito da BOVESPA foram praticadas tais operações na BM&F que podem ser assim representadas:

Cliente	Comissão Total
Foco Fundo de Investimento Multimercado	2.420,00
Banco Banestado S/A	5.978,20
Total	8.398,20

4.4.4.5 Somando-se as duas comissões se chega ao valor de R\$51.524,64, cabendo à MAP o percentual de 50%, ou seja, R\$ 25.612,82. No entanto deste valor devem ser subtraídos (de acordo com aditivo feito em acordo verbal) R\$250,00 para a Agência Estado e mais 6% a título de outros custos assumidos pela MAP, chegando-se ao valor de R\$ 23.841,05, que arredondado perfaz os R\$ 23.840,00 glosados.

4.4.4.6 Explica ainda que no mês de outubro ocorreu exatamente a mesma operação, mas as comissões foram as seguintes: BOVESPA R\$ 42.978,73; BM&F R\$ 16.104,00. Apurando-se a parte que compete à MAP (50%), a quantia bruta devida pelo Impugnante importava em R\$ 29.541,37. Descontando-se R\$ 250,00 da Agência Estado, R\$ 489,11 a título de erro e R\$ 1.728,14 pelas despesas assumidas pela MAP, chega-se à remuneração líquida de R\$ 27.074,11, arredondada para os efetivos R\$ 27.070,00 pagos em outubro. Conclui afirmando constar, tanto os valores de agosto e de outubro, quanto os demais glosados, nos aditivos contratuais que o mesmo anexa ao processo, entendendo assim não haver razões para a prevalência do lançamento neste quesito, pois se comprova a efetiva prestação dos serviços e das despesas amparadas por notas fiscais. Complementa suas alegações tecendo as mesmas considerações feitas para Kelly Consultoria a respeito das notas fiscais e comprovantes de pagamentos e relatando que não havia apresentado os aditivos do contrato (juntados na impugnação) antes porque não houve intimação específica para tanto.

4.4.5 No item “Despesas com TDK Assessoria, Consultoria e Fomento Comercial Ltda. (“TDK”) no valor de R\$ 461.300,00” informa que a fiscalização também efetuou a glosa sob o fundamento de que não foi apresentando nenhum elemento capaz de comprovar a efetiva prestação de serviços, no entanto, paradoxalmente fundamenta a autuação na suposta realização de pagamentos a maior do que o devido, por entender que o contrato somente previa a remuneração de R\$ 20.000,00 e ajuda de custo para os trabalhos realizados fora de São Paulo.

4.4.5.1 Infere que ou se admite que as prestações de serviços possuíam vínculo com o contrato apresentado, e nessa hipótese manter-se-ia a discussão a respeito do valor da remuneração, ou então não se admite que o contrato tenha relação com as despesas mencionadas e, aí, efetua-se a glosa do montante total dos pagamentos. Como a fiscalização glosou a integralidade prevaleceu a segunda alternativa, portanto pretende o impugnante fazer prova de que ocorreu efetivamente a prestação de serviços pela TDK, justificando assim a dedutibilidade das aludidas despesas.

4.4.5.2 De início esclarece que o Sr. Toufik Kattan, sócio da TDK, era quem efetivamente prestava os serviços contratados sendo que o mesmo fora admitido como empregado da SLW em 15/08/2007. Antes desta data a TDK prestava serviços relacionados ao cotidiano financeiro e administrativo da Impugnante, sendo responsável pelas contas a receber, liberação de pagamentos a fornecedores, aquisição de softwares, negociação com Agentes Autônomos e demais prestadores de serviços, fornecimento de relatórios aos sócios contendo informações financeiras etc. Para comprovar tais serviços o autuado anexa e-mails nos quais se percebe que a TDK, em 2007, por meio de seu sócio, tratou da abertura e implementação da filial no Estado do Rio de Janeiro, assim como definição da estrutura dos fundos de investimentos, reestruturação da Asset Management e aquisição de máquinas e equipamentos para o impugnante. A prática de tais atividades criou uma enorme proximidade, e também maior dependência, entre o Impugnante Sr. Toufik Kattan, o que acabou culminando com a contratação deste como empregado, na função de Controller. Entretanto até agosto os pagamentos feitos à TDK se sujeitavam ao regime previsto para as pessoas jurídicas, por força do art. 129 da Lei nº 11.196/2005. Quanto à comprovação destas despesas, estão elas devidamente amparadas por notas fiscais, comprovantes de pagamento e contratos de prestação de serviço. Para corroborar o argüido o contribuinte junta declaração do Sr. Toufik Kattan na qual o mesmo descreve os serviços prestados pela TDK à época dos fatos.

4.5 No item “Do Segundo Caso Concreto Das Despesas com Serviços de Distribuição e Mediação de Títulos e Valores Mobiliários Considerações Gerais” o autuado tece considerações gerais para posteriormente adentrar à discussão das glosas específicas. Diferentemente dos itens já combatidos o questionamento dos pagamentos efetuados aos Agentes Autônomos não se deu em relação à comprovação da efetividade dos serviços, mas, sim, quanto à parcela da receita de corretagem que foi repassada aos tais Agentes Autônomos. Em resposta à intimação que solicitava a comprovação dos

serviços prestados pelos agentes autônomos, o impugnante relata ter apresentado : (i) relatório de comissionamento dos Agentes Autônomos; (ii) notas de corretagem em via magnética, em razão do firmados com os Agentes Autônomos; e (v) log das mudanças de assessores ocorridas. No entanto a fiscalização acabou lavrando Auto de Infração por entender que os valores repassados aos Agentes não possuíam correlação com a receita de corretagem por eles gerada, tampouco com os percentuais de repasse das receitas de corretagem definidos nos contratos.

4.5.1 O impugnante alega haver desconhecimento, por parte da fiscalização, a respeito do negócio desenvolvido pela Impugnante e que a análise equivocada dos contratos firmados com os Agentes Autônomos induziram a mesma ao equívoco.

4.5.1.1 No intuito de rebater a acusação fiscal, o impugnante inicialmente defende o afastamento da premissa inicial adotada pelo fisco, no sentido de ser muito elevado (incomum) o percentual superior a 50% para o repasse sobre as receitas geradas com corretagem dos Agentes Autônomos. A esse respeito, conforme fora aludido anteriormente, reafirma ser a praxe dos contratos de prestação de serviços celebrados com os Agentes Autônomos a remuneração destes no percentual de, pelo menos, 50% sobre as receitas líquidas de corretagem, podendo tal percentual ser diferente, a depender da negociação realizada. Destaca que o próprio "Resumo das Diferenças Apuradas nas Despesas com Agentes Autônomos" (folhas 17.391 e seguintes do processo administrativo), elaborado pela D. Fiscalização, demonstra claramente que a totalidade dos contratos firmados pela Impugnante prevê um repasse mínimo de 50% sobre as corretagens geradas pelas operações efetuadas. Ressalva também que não existe nos autos qualquer notícia ou estudo estatístico que refutem os percentuais adotados pelo Impugnante na fixação do repasse de comissões aos Agentes Autônomos de Investimento.

4.5.1.2 Não havendo contestação, por parte da autuante, quanto à necessidade das despesas, o impugnante protesta contra a glosa efetuada com fundamento de tais despesas estarem acima do contratado. Neste ponto, a partir da análise do quadro "Resumo das Diferenças Apuradas nas Despesas com Corretores Autônomos", verifica que a Fiscalização aplicou o percentual de repasse das receitas de corretagem definido contratualmente sobre algumas (as quais o impugnante desconhece) notas de corretagem do Agente Autônomo, confrontando, ao final, o valor com a despesa contabilizada e deduzida pelo Impugnante. Apurada alguma diferença, efetuou-se a glosa dessa parte da despesa para fins de dedutibilidade nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

4.5.1.3 Com relação ao quadro em questão, o impugnante afirma ter se esforçado, sem êxito, para tentar identificar como a autuante compôs a

coluna "calculada nas notas de corretagem". Somente este fato já seria

motivo para eivar de vício o lançamento por prejudicar o direito à ampla defesa e ao contraditório. Diante do "mistério" na apuração de tais valores o atuado se viu obrigado a recompor toda a memória de cálculo do ano de 2007, no que se refere às operações com corretagem. Argumenta que, não obstante o inexplicável valor de referência apurado pela fiscalização, o percentual de remuneração percebido pelos Agentes Autônomos não é exclusivamente aquele definido contratualmente. Haveria, ainda, como já mencionado anteriormente, uma previsão contratual de que as operações especiais podem ser remuneradas em percentual diferenciado, a depender da negociação.

4.5.1.4 Para comprovar que não houve liberalidade nos pagamentos efetuados aos Agentes Autônomos, isto é, a totalidade das despesas estaria devidamente embasada em documentação hábil e idônea, o Impugnante elaborou, para cada caso, "dossiê" demonstrativo de todos os pagamentos que foram objeto de questionamento por parte das autoridades fiscais, os quais, segundo o atuado, contêm os documentos e as informações transcritas abaixo:

“(i) "Quadro Resumo do Comissionamento do Agente Autônomo" (Planilha Geral):

trata-se de um resumo das operações efetuadas pelo Agente Autônomo em cada mês do ano calendário de 2007, o qual contém as seguintes informações: total líquido das receitas de corretagem, total da produção bruta a ser paga ao Agente Autônomo possui direito, despesas descontadas das receitas do Agente Autônomo, valor bruto da nota fiscal, descontos dos impostos, valor líquido da nota fiscal e valor efetivamente pago ao Agente Autônomo. As informações presentes nesse quadro resumo foram extraídas do "relatório de comissionamento dos assessores" e das "notas fiscais".

(ii) "Relatório Contas a Pagar": é um relatório gerencial do sistema SINACOR, que já demonstra todas as comissões pagas aos Agentes Autônomos, mês a mês, no decorrer do ano calendário de 2007. As informações presentes nesse "contas a pagar" são inseridas pelos usuários do sistema. Nesse momento, é importante esclarecer que o SINACOR é um sistema desenvolvido pela própria BVMF, que auxilia as instituições financeiras participantes do mercado de bolsa na execução dos processos administrativos de front, middle e backoffice (Doc. 24). Tal sistema, conforme informações obtidas na página eletrônica do SINACOR (www.bmfbovespa.com.br/sinacor), "é composto por módulos (administrativo, de negociação e financeiro) totalmente integrados, de modo a oferecer todo o suporte necessário às instituições financeiras para operar na bolsa de valores. Basta que o sistema seja devidamente parametrizado para que haja a integração desejada entre os módulos, sendo possível obter informações como: faturamento segmento Bovespa, faturamento segmento BM&F, contas correntes dos Agentes Autônomos, contabilidade da instituição financeira, dentre outras tantas funcionalidades." (g.n.)

(iii) "Notas Fiscais" todas as notas fiscais referentes aos pagamentos efetuados aos Agentes Autônomos no ano de 2007, cujas informações pertinentes são extraídas do "Relatório de Comissionamento".

(iv) "Relatório de Comissionamento dos Assessores": é o documento que contém todas as operações efetuadas pelos Agentes Autônomos, independentemente do ambiente (i.e., Bovespa, BM&F, fundos e clubes de investimentos, BTC – aluguel de ações, oferta pública de ações OPA, etc.). É importante frisar que esse "Relatório de Comissionamento dos Agentes Autônomos" é elaborado por um programa informatizado da Impugnante, que possui interface direta com o SINACOR, extraindo informações diretamente do aludido Sistema, não havendo meios para que o usuário manipule as informações.

(v) "Resumo do Movimento por Assessor Cliente Sintético": é um relatório extraído do SINACOR (ou seja, não há qualquer manipulação pelo operador), no qual está contido o resumo de todas as operações efetuadas pelos Agentes Autônomos em relação a cada um dos seus clientes. Frise-se que, por sua vez, as informações existentes nesse resumo são extraídas diretamente das notas de corretagens, isto é, para que se consiga validar os valores presentes nesse relatório é necessário que sejam verificadas todas as notas de corretagem referentes às operações efetuadas por cada Agente Autônomo. Como já mencionado no início desta peça, em razão do imenso volume de notas de corretagens existentes em nome da Impugnante para o ano calendário de 2007, torna-se inviável trazer via física de todas as notas à presente Impugnação (a título exemplificativo, apenas em relação à América Latina Agentes Autônomos de Investimentos Ltda. são mais de 4.000 notas de corretagem para o ano calendário de 2007). Por essa razão, no intuito de que não permaneçam quaisquer dúvidas a respeito dos pagamentos efetuados, Impugnante optou por gravar em um CD (Doc. 25) a totalidade das notas de corretagem efetuadas no ano calendário de 2007, segregadas por Agente Autônomo.

(vi) "Contrato de Prestação de Serviços": instrumento firmado entre os Agentes Autônomos e a Impugnante, bem como os respectivos aditivos contratuais.

(vii) Liquidação Financeira: comprovantes bancários das transferências relativas ao valor dos serviços prestados, demonstrando a liquidação

financeira de cada uma das notas fiscais.”

4.5.1.5 Em seguida o impugnante elabora um roteiro, transcrito abaixo, a ser seguido na análise dos dossiês, conforme exemplo do documento 26 (fls. 18.257 a 18.259):

“1º Passo Identificar o valor da comissão a ser paga pela Impugnante ao Agente Autônomo. Tal valor consta das notas fiscais de serviços (no exemplo, R\$ 8.270,24).

2º Passo Confrontar o valor bruto contido nas notas fiscais de prestação de serviços com o valor total mencionado na última linha do relatório "Comissionamento de Assessores", elaborado pela Impugnante com base nas informações provenientes do Sistema SINACOR (captadas eletronicamente por meio do Sistema). Será possível identificar que o valor total mencionado no relatório (R\$ 8.270,24) é resultante da soma de todas as receitas do autônomo (R\$ 8.984,30 penúltima coluna à direita), menos as despesas por ele incorridas e que deverão ser por ele reembolsadas (R\$ 714,06 última coluna à direita).

3º Passo Para atestar a veracidade do valor contido no relatório "Comissionamento de Assessores", deverá ser verificado no "Resumo do Movimento por Assessor", que é um relatório emitido pelo SINACOR (vide canto superior direito), o valor total da Corretagem Líquida devida em decorrência das operações negociadas por aquele assessor (R\$ 14.973,84 essa informação consta da última página do aludido Resumo). Geralmente, o valor não é exatamente o mesmo do que aquele mencionado no "Relatório de Comissionamento", mas será equivalente à soma dos valores com a descrição "operações Bovespa", mencionados no tal relatório "Comissionamento de Assessores" e, mediante a aplicação do percentual que cabe ao assessor (60% no nosso exemplo), afere-se a comissão bruta que lhe cabe (R\$ 8.984,30);

4º Passo Para atestar a validade das operações contidas no "Resumo do Movimento por Assessor" (o que, em tese, é dispensável em razão de as informações serem obtidas diretamente perante o SINACOR), basta cruzar qualquer uma das operações ali listadas com a correspondente Nota de Corretagem, juntada aos autos por meio do CD (Doc. 25).”

4.5.1.6 Menciona que, mesmo seguindo o roteiro pode haver pequenas divergências entre os valores constantes nos relatórios de corretagem e os pagamentos efetuados pelo Impugnante, a qual se deveria ao fato de que a remuneração repassada aos Agentes Autônomos era calculada no último dia do mês, de forma que não eram computadas algumas operações efetuadas pelos Agentes nos últimos instantes, ocasionando assim um irrisório descompasso entre os pagamentos e os relatórios de corretagem. Porém, a despeito de tal descompasso, entende restar evidente, por meio da documentação anexada, a correção dos procedimentos adotados quando do repasse das comissões.

4.5.1.7 Com o intuito de facilitar a compreensão do fluxo de informações elabora o seguinte fluxograma:

Notas de corretagem => Relatório de movimento por assessor => Relatório de comissionamento dos Assessores => Notas Fiscais.

4.5.1.8 Com relação ao fluxograma faz as seguintes considerações: (a) As Notas de Corretagem são originadas pela mesa de operações (Sistema SINACOR), refletindo cada uma das operações de compra e/ou venda de títulos, e nelas constam os valores detalhados da operação, os tributos incidentes, a comissão, as taxas e os emolumentos devidos; (b) a partir das Notas de Corretagem, o SINACOR é alimentado com os detalhes das operações e disponibiliza o Relatório de Movimento por Assessor; (c) o Sistema, desenvolvido de forma customizada, consegue extrair do SINACOR todas as informações relacionadas a determinado Assessor (Agente Autônomo) e, somando as

operações que não transitam pelo SINACOR (câmbio, etc), consolida a comissão a ser paga no mês, conforme contrato e eventuais acordos verbais; (d) por fim, são emitidas as notas fiscais de prestação de serviços pelos assessores, em contrapartida ao recebimento das quantias pagas pelo Impugnante.

4.5.1.9 Tecidas as considerações acima, o contribuinte elabora a planilha de fls. 17.535 com resumo das informações atinentes aos agentes autônomos e com referência aos dossiês elaborados, considerando, ao final, serem perfeitamente cabíveis as deduções, por ele efetuadas, solicitando que seja o Auto de Infração cancelado também neste quesito.

4.6 No item “Mais Despesas com Serviços de Distribuição e Mediação de Títulos e Valores Mobiliários Glosa de Despesas e Pagamento Sem Causa” o impugnante discute as despesas com serviços de distribuição e mediação de títulos e valores mobiliários que, além de terem sido glosadas para fins de dedutibilidade nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda foram consideradas como pagamentos sem causa. Neste quesito o mesmo protesta pelo cancelamento do Auto de Infração seja porque o sistema jurídico não permite a coexistência da glosa de despesa e do pagamento sem causa, seja porque, quanto ao mérito, todos os pagamentos assim considerados pela Fiscalização possuem verdadeiro motivo de existir.

4.6.1 Com relação ao primeiro argumento, no item “Da Coexistência de glosa para fins de IRPJ e CSLL e de pagamento sem causa para fins de IR/Fonte as mesmas despesas foram glosadas e, por outro lado, consideradas como pagamento sem causa” o autuado aduz que a glosa é o procedimento pelo qual a Fiscalização procura recompor a base de cálculo do Lucro Real, consertando um possível erro que o contribuinte tenha cometido em sua contabilidade. Por outro lado, a imputação de pagamento sem causa visa a coibir a prática de haver movimentações financeiras mantidas à margem da contabilidade da empresa. Considerar que houve pagamento sem causa significa dizer que os valores referentes a esses pagamentos sequer transitaram pela contabilidade do contribuinte, o que não pode coexistir com a glosa de despesa efetivamente contabilizada. Neste sentido, alega que ao considerar sem causa os pagamentos cujos valores foram desconsiderados para a dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, estaria o fisco a tributá-lo duplamente, além de impor-lhe tributação mais onerosa do que estabelece a legislação, configurando assim nítida afronta ao artigo 112 do CTN.

4.6.1.1 Colaciona decisões proferidas pelo CARF (antigo Conselho de Contribuintes) com as quais pretende demonstrar a validade do arguido, bem como optar por tributação mais gravosa ao contribuinte (IR/Fonte sobre pagamentos sem causa), ou tributá-lo duas vezes sobre a mesma base (glosa para fins de IRPJ/CSLL e pagamentos sem causa para fins de IR/Fonte), é procedimento que não encontra guarida na legislação tributária. Afirma que no presente caso, a Fiscalização glosou despesas operacionais que tinham por base serviços supostamente não comprovados considerando, ao mesmo tempo, como sem causa os pagamentos feitos em relação a tais serviços e conforme mencionado escolher a tributação mais onerosa ao contribuinte ou tributá-lo duas vezes, é prática vedada pelo Código Tributário Nacional e pela sapiente jurisprudência do Conselho, motivo pelo qual não pode prevalecer a autuação tendente a exigir o IR/Fonte sobre os supostos pagamentos sem causa, devendo assim se reconhecer a nulidade do lançamento.

4.6.2 Em prevalecendo o entendimento de que seja possível a coexistência da glosa de despesas com a caracterização do pagamento sem causa, mesmo assim, entende o impugnante que os lançamentos não devem prosperar, conforme pretendeu demonstrar analiticamente, especificando cada caso.

4.6.2.1 No item “Coimbra Agentes Autônomos de Investimentos Ltda. (“Coimbra”) no valor de R\$ 288.339,60” o impugnante alega que a fiscalização sequer reconheceu a causa que originou o pagamento efetuado, portanto, mais uma vez, vem a demonstrar a necessidade, normalidade e usualidade das despesas glosadas, bem como sua efetiva

causa, juntando os documentos comprobatórios que não puderam ser anexados no momento oportuno. De forma semelhante aos outros casos, referentes aos Agentes Autônomos, a Coimbra firmou um contrato de prestação de serviços com o autuado, sendo remunerada com um percentual sobre as receitas líquidas geradas com as operações efetuadas. A operação de intermediação praticada por tal prestador é provada mediante a juntada a estes autos do relatório de Comissionamento, do Resumo do Movimento por Assessor (SINACOR) e de algumas Notas de Corretagem (por amostragem), segundo os quais se comprova a efetiva operação de intermediação (grifo do impugnante) praticada pela Coimbra. Tais despesas, segundo o mesmo, estariam devidamente amparada por notas fiscais e comprovantes de pagamento juntados aos autos. Provada a causa do pagamento, entende ser pelo cancelamento do lançamento nesta questão.

4.6.2.2 Seguindo na demonstração analítica dos pagamentos sem causa o impugnante ainda tece considerações para os valores glosados referentes aos seguintes prestadores: Lopes & Queiroz Agente Autônomo de Investimentos Ltda. ("Lopes & Queiroz") no valor de R\$ 515.682,24; N M Rothschild & Sons (Brasil) Ltda. ("Rothschild") no valor de R\$ 307.510,83; Pavarini DTVM no valor de R\$ 185.370,26; Reliance Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda. ("Reliance DTVM") no valor de R\$ 262.197,76; Supra Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários ("Supra DTVM") no valor de R\$ 216.929,50 e Exper Agentes Autônomos de Investimentos Ltda. ("Exper") no valor de R\$1.000.727,81. Para todos estes o impugnante junta o quadro demonstrativo, elaborado pela fiscalização, da glosa efetuada e pretende comprovar a necessidade, normalidade e usualidade das despesas glosadas pela fiscalização, bem como suas efetivas causas.

4.6.2.3 Para "Lopes & Queiroz" o contribuinte diz apresentar contrato de prestação de serviços e declaração dos sócios da empresa afirmando desempenharem a função de gerenciamento de mesa de operações, esta contendo também a informação de que a remuneração pelos serviços era feita através de um percentual sobre as receitas líquidas geradas pela mesa de operações. Junta ainda notas fiscais de serviços, relatórios do SINACOR e comprovantes de liquidação financeira.

4.6.2.4 Para "Rothschild" o impugnante traz excertos do comunicado emitido pela BM&F S.A, direcionado aos acionistas que optaram por alienar 10% das suas ações para a General Atlantic no momento da desmutualização, onde consta a informação da retenção de um percentual de 2,5%, acrescida de impostos, para pagamento à "Rothschild", demonstrando, por meio de cálculo e documentos, a correção do valor pago.

4.6.2.5 Para "Pavarini DTVM", apresenta contrato de prestação de serviços cujo objeto seria a execução de ordens na BOVESPA. Segundo cláusula sétima do referido contrato a remuneração poderia variar entre 20% e 90%, sendo que foi adotado o de 85%, conforme pode ser confirmado pela aplicação do percentual às receitas obtidas pelo relatório do SINACOR.

4.6.2.6 Para "Reliance DTVM" anexa "Convênio de Intermediação de Quotas de Fundos de Investimento", firmado entre o Impugnante, na qualidade de administradora do fundo, e a Reliance DTVM. Por esse contrato, o autuado obriga-se a repassar aos intermediários, dentre os quais está a Reliance DTVM, uma parcela da taxa de administração a que tem direito, relativamente ao Fundo SLW Volatilidade FI Multimercado (Regulamento anexo). Essa parcela, também chamada de Rebate, é fixada em decorrência dos serviços de intermediação de venda e resgate das quotas do fundo de investimento prestados pelos intermediários. O Banco Itau S/A fez a controladoria do mencionado Fundo e, por solicitação do Impugnante, elaborou planilha demonstrativa de todas as taxas de administração a que o Impugnante fazia direito em 2007. Com base em tal demonstrativo, o Impugnante atribuiu aos intermediários as parcelas que lhes cabiam, calculadas proporcionalmente à intermediação na venda das quotas do Fundo realizada por cada um dos intermediários, e reteve a sua parte. O

montante a ser pago aos intermediários, a título de Rebate de taxa de administração, consta dos documentos anexos. Além disso, o Impugnante junta também o relatório de contas a pagar para a Reliance extraídos do SINACOR, recibos referentes aos pagamentos efetuados à Reliance e os comprovantes da liquidação financeira dos pagamentos.

4.6.2.7 Para “Supra DTVM” ressalta uma peculiaridade, de que há um rateio entre as receitas de corretagem geradas entre a Supra DTVM e a ARN Agentes Autônomos de Investimentos Ltda. Menciona que ambos possuem contrato firmado com a SLW e em função de tal rateio o impugnante efetuava o repasse de parte das receitas de corretagem à Supra e parte à ARN, sendo, para o atuado, irrelevante a destinação, uma vez que de qualquer maneira as despesas estariam comprovadas e seriam dedutíveis, vez que tais despesas estão devidamente amparadas por recibos e comprovantes de pagamento. Entende ainda o impugnante, que conforme trecho do Termo de Verificação Fiscal, o fisco teria aceitado o rateio em diversos outros casos.

4.6.2.8 Para “Exper”, assim como no caso da Supra, havia um rateio entre a Exper, GKTL Agentes Autônomos de Investimentos Ltda. (“GTKL”), Necleopar Agentes Autônomos de Investimentos Ltda. (“Nucleopar”) e CCS Agente Autônomo de Investimentos Ltda. (“CCS”), a forma de comprovar a dedutibilidade das despesas e a causa dos pagamentos também eram semelhantes. Ressalta que todos os Agentes Autônomos envolvidos no presente caso possuem contato de prestação de serviços com a Impugnante e que em razão do rateio o Impugnante efetuava parte do pagamento das receitas de corretagem à Exper e o restante era dividido entre os demais Agentes Autônomos envolvidos, segundo solicitação efetuada pelos próprios agentes autônomos, por correio eletrônico (anexado), cujos remetentes das mensagens são as pessoas físicas sócias das jurídicas em comento.

4.7 No item “Do Reajustamento da Base de Cálculo do IR/Fonte Ofensa aos Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade e da Vedação de Utilização de Tributo com Efeito de Confisco” o impugnante contesta o reajustamento previsto no artigo 61, parágrafo 3º da Lei nº 8.981/95. O reajustamento da base de cálculo decorre da presunção legal de que os valores despendidos nos pagamentos tidos por sem causa são líquidos, devendo-se apurar qual o montante bruto da operação, sobre o qual, aí sim, aplicar-se-á a alíquota do tributo. Obedecendo-se as regras de reajustamento da base de cálculo, previstas na IN/SRF nº 15/2001 ter-se-ia, no presente caso em que a alíquota do IR/Fonte é de 35% , que um hipotético rendimento pago no importe de R\$ 65,00 possui, em virtude do reajustamento, uma base de cálculo de R\$ 100,00. Aplicando-se a alíquota devida sobre a base de cálculo, apura-se o imposto a pagar no montante de R\$ 35,00, que, mediante mero cálculo aritmético, equivale a 53,85% do valor do pagamento bruto efetuado. Que se houvesse multa agravada de 150% o valor cobrado chegaria a 134,62% e na inexistência deste agravamento, como no presente caso, o percentual corresponde a 94,23%. Desta maneira estariam sendo feridos vários princípios tributários, notadamente o que estabelece o conceito de tributo, bem como o da razoabilidade, o da proporcionalidade e o da vedação de utilização de tributo com efeito confiscatório.

4.7.1 Alega que, de acordo com o princípio da razoabilidade, o Estado não pode impor obrigações, vedações ou sanções aos administrados em medida superior ao necessário para atender o interesse público, que o princípio da proporcionalidade demanda que as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja reclamado para cumprimento da finalidade de interesse público a que está atrelada e assim “o exorbitante crédito tributário apurado nessa ação fiscal e a aviltante multa aplicada” violariam frontalmente tais princípios. Frisa, ainda, que houve a cobrança de IRPJ e CSLL, com multas de 75%, sobre o mesmo pagamento considerado sem causa. Nessa situação, aquele exemplo de pagamento feito no importe de R\$ 65,00, enseja a cobrança de R\$ 22,10 a título de obrigação principal e R\$ 16,57 de multa de ofício, o que acarretaria em exigência fiscal

correspondente à 153,73% do pagamento efetuado, o que, por não ser razoável, ensejaria o cancelamento do lançamento.

4.8 No item “Da Nulidade do Auto de Infração em Decorrência da Obrigatoriedade de o D. Agente Fiscal Considerar as Antecipações realizadas no Decorrer do Ano Calendário” Neste contexto, alega o impugnante que o Auto deve ser anulado pela não consideração, por parte da autuante, das antecipações realizadas pelo impugnante durante o ano calendário 2007. A Autoridade fiscal teria se limitado a lançar de ofício o tributo após a adição do alegado ganho de capital, sem considerar, contudo, as antecipações (pagamentos de estimativas mensais) feitas pela Impugnante no decorrer do ano calendário objeto do lançamento fiscal, e que desta maneira teria incorrido em erro de direito, ou erro de critério jurídico (por inobservância do disposto no artigo 2º, § 4º, incisos III e IV, e artigo 30 da Lei nº 9.430/96 e a conseqüente violação do artigo 142 do CTN). Para o IRPJ o erro não causou prejuízos ao impugnante, no entanto o mesmo não ocorreu para a CSLL, pois o contribuinte apurou saldo negativo de CSLL, no valor de R\$ 129.202,38 (exercício 2008), e a correta aplicação da norma pela autoridade fiscal acarretaria num valor de CSLL, supostamente devida, menor do que o autuado e uma vez identificado erro de aplicação de direito, fere-se a substância da exigência. Ferida a substância, surge a necessidade do cancelamento dos Autos de Infração, nos termos do artigo 149 do CTN. Ainda que não se reconheça a nulidade dos lançamentos por vício material, solicita que ao menos sejam, as antecipações, reduzidas do montante supostamente devido.

4.9 No item “Da Ilegalidade da Incidência de Juros sobre a Multa de Ofício” protesta contra a incidência de juros sobre a multa de ofício isto porque, no seu entendimento, a partir do vencimento do prazo para recolhimento dos créditos apurados no auto de infração ora impugnado, as autoridades fiscais certamente computarão juros de mora sobre a multa de ofício, não obstante os juros que já incidem sobre o principal da dívida, aumentando sobremaneira o valor da obrigação tributária de forma totalmente ilegal. Relata que, na esfera federal, não ocorrido o pagamento, o crédito tributário fica sujeito aos juros de mora, equivalentes à Taxa Selic, consoante determinação do § 3º do art. 61, que remete ao § 3º do art. 5º, ambos da Lei n.º 9.430/96 e que havendo lançamento de ofício, há a incidência de multa à razão de 75%, na forma prevista no art. 44 da mesma Lei.

4.9.1 Prossegue argumentando que conforme a doutrina civilista, juros são frutos (acessórios) decorrentes da utilização do capital alheio (principal) e podem ser subdivididos em remuneratórios, compensatórios ou moratórios. A multa, por sua vez, deve ser entendida como uma pena pecuniária fixada em contrato, a ser paga pelo contratante que não venha a cumprir, no todo ou em parte, uma obrigação ou que atrase o seu adimplemento. Tem nítido caráter de sanção, penalidade, pelo inadimplemento de obrigação. Na seara tributária, no entanto, haveria espaço somente para a incidência de juros de natureza moratória. Assim não haveria como pretender a incidência de juros sobre multas, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi. Tanto o juros como a multa não existem por si só, devendo se reportar a uma obrigação principal, daí a impossibilidade de se aplicar os juros sobre a multa, pois esta não é obrigação principal. Ressalta ainda que não há previsão legal para tal incidência e que portanto a mesma deve ser afastada.

4.10 No item “Da Ilegalidade da Aplicação da Taxa SELIC como índice de Juros de Mora” o autuado protesta contra a cobrança de juros moratórios calculados com utilização da Taxa SELIC, pois esta tem a natureza de juros remuneratórios e visa premiar o capital investido pelo aplicador de títulos da dívida pública federal e não para servir como sanção por atraso no cumprimento de uma obrigação. Ressalta que a referida Taxa não foi criada e definida em lei, mas por Resolução do Banco Central do Brasil, o que ofende ao princípio constitucional da legalidade, bem como ao disposto no

artigo 161, § 1o, do CTN. Diante da alegada inconstitucionalidade, bem como de sua ilegalidade, não haveria como utilizar tal taxa no caso em comento.

4.11 Solicita ainda, ante a falta de conhecimento da Fiscalização a respeito das operações praticadas pela Impugnante e da dinâmica com que elas ocorrem, bem assim a ausência de análise profunda dos documentos apresentados no curso do processo fiscalizatório, que, caso a Delegacia de julgamento entenda ser necessário, converta-se o julgamento em diligências permitindo que o impugnante explique verbalmente, com base nos elementos acostados, o procedimento para pagamento e apuração de despesas com serviços, evitando-se que ocorra um julgamento injusto e sem base em elementos táticos.

4.12 Por fim requer que se dê integral provimento à Impugnação, determinando o cancelamento integral do Auto de Infração em questão e, conseqüentemente, o seu arquivamento definitivo, como medida de Direito e Justiça.

5. Conforme despacho de fls. 23.726 a 23.729, o processo foi baixado em diligências para que a autoridade atuante prestasse esclarecimentos ante supostas inconsistências verificadas no curso do julgamento.

5.1 Por amostragem foi identificado que, para alguns clientes da corretora, o assessor calculado (planilhas de fls. 13.550 a 17.376) não correspondia àquele que o atendia em 2007 (ano referente à autuação), segundo elementos trazidos pelo impugnante em sua peça recursal, e foi solicitado à unidade de origem que se manifestasse quanto à correção do raciocínio que teria levado à suposta inconsistência (utilizando o assessor MCJR Agente Autônomo de investimento Ltda. como exemplo), bem como para que se esclarecesse, no caso do assessor vinculado à Barra 127, qual critério teria sido utilizado pela fiscalização para conferir todas as operações a um determinado assessor em detrimento do outro classificado na mesma barra.

5.2 No relatório de encerramento de diligência (fls. 28.270 a 28.274) encontra-se, em suma, o seguinte:

5.2.1 A fiscalização optou por verificar a pertinência dos valores contabilizados como despesas relacionadas a cada Assessor (Agente autônomo de investimento) a partir do fato gerador de cada despesa, utilizando para isto a corretagem líquida registrada em cada nota de corretagem considerada pelo contribuinte em sua Receita, em combinação com os percentuais de repasse definidos contratualmente, em vez de basear-se nos Relatórios do SINACOR apresentados.

5.2.2 Tendo identificado que as informações contidas no campo assessor não representavam fielmente o conteúdo das notas fiscais, a fiscalização intimou o contribuinte para que apresentasse novo arquivo magnético que fielmente reproduzisse as Notas de Corretagem emitidas quando da ocorrência das operações. O contribuinte informou que o arquivo entregue havia sido gerado pelo SINACOR e continha o assessor atual e não aquele responsável pelo cliente em 2007 e que não era possível a emissão do novo arquivo magnético solicitado. Para comprovar tal impossibilidade apresentou trecho de um relatório (LOG DE CLIENTES ATIVIDADE BOLSA já inserto às fls.909 e seguintes) no qual tinha-se um "log" (histórico) onde podia-se verificar, para cada cliente da corretora, um histórico das alterações realizadas a nível de assessor.

5.2.2.1 Como o arquivo de "logs" foi entregue no formato pdf, a fiscalização procedeu à conversão do mesmo para o formato excel, ressaltando neste ponto não ter sido nada fácil tal tarefa vez que a formatação do arquivo em pdf juntamente com o tamanho do documento (mais de 5.000 páginas) teriam dificultado em muito a conversão que tinha o propósito de se chegar ao assessor que representava cada cliente nas respectivas datas das operações.

5.2.3 Isto posto, a fiscalização passou a analisar a inconsistência apontada pela DRJ reputando-a correta. Com relação ao assessor MCJR, ante o “log” de fls. 4.540 e 4.541, concluiu que:

“ Constatando-se da análise das informações acima que o cliente foi digitado inicialmente no cadastro, em 27/07/2005, como tendo o assessor 19 (código correspondente ao MCJR), como assessor atual. Em seguida, em diversas alterações consecutivas, tal assessor foi sendo substituído, sendo certo que em 2007 o assessor voltou a ser o 19, sendo substituído em última alteração pelo assessor 28 (código correspondente ao DRUMOND & PORAZZA). Ou seja, conforme bem aponta a DRJ, nas notas fiscais de corretagem incluídas no processo, onde tinha-se a coluna assessor calculado (coluna incluída por esta fiscalização), para o caso apontado e alguns poucos outros, quando tínhamos alteração de assessor posterior a data da operação, na conversão, continuávamos a permitir a alteração no código do assessor, chegando a um assessor calculado, que na verdade representava o assessor atual (que no caso especificamente apresentado pela DRJ coincidia com o primeiro assessor digitado e com o assessor correspondente a data da operação)”

5.2.3.1 Com o intuito de retificar o erro apontado pela DRJ, a fiscalização efetuou a reconversão do PDFLOG para Excel e o cálculo da nova coluna de assessor calculado. Elaborou também nova planilha com o resumo das diferenças encontradas que, no seu entendimento, deveriam substituir as tabelas de fls. 17.386 a 17.389.

5.3 Com relação aos assessores SUPRA e ARN, ambos vinculados à barra 127, a fiscalização afirma que no decorrer da ação fiscal tal fato já tinha sido objeto de questionamento, não havendo êxito, por parte do contribuinte, em separar as operações de maneira a comprová-las, impossibilitando assim a fiscalização de fazer tal segregação, algo que nem mesmo o contribuinte conseguiu. Não havendo algum critério indiscutível que permitisse tal separação, a fiscalização optou por atribuir a totalidade das operações à ARN, pois as despesas contabilizadas para tal assessor era bem mais significativa do que àquela atribuída à SUPRA. A autuante ainda complementa reputando acertada tal decisão uma vez que o assessor ARN Agentes Autônomos de Investimento Ltda. não constava do Resumo das diferenças apuradas, pois a despesa contabilizada com tal assessor não excedia o valor apurado com a aplicação do percentual de 80% (estipulado em contrato) sobre o valor das operações encontradas nos arquivos de notas de corretagem e não sofreu mudanças significativas no recálculo (antes era R\$3.543.223,61 e ficou R\$3.542.949,95).

5.4 O contribuinte foi notificado do teor do relatório de encerramento de diligências em 26/01/2012 (fls. 28.270), conforme ciência exarada em fls. 28.274.

5.5 Inconformado com o resultado apurado o autuado apresentou, em 27/02/2012 a manifestação de fls. 28.277 a 28.294, informando e alegando, em suma, o seguinte:

5.5.1 A autoridade lançadora, ao término da diligência, afirma ter desconsiderado completamente os relatórios do SINACOR apresentados pelo impugnante na peça impugnatória; reconhece que havia erro na planilha que suportou o lançamento fiscal; reduziu o valor da glosa,

neste quesito, de R\$ 7.534.587,18 para R\$ 6.807.669,57, após elaboração de nova planilha que estaria considerando os assessores que atendiam cada cliente em 2007, mas que, apesar de ser benéfica tal redução de forma global, houve aumento da glosa em relação a diversos Agentes Autônomos; esclareceu que, no caso da barra 127, aplicando-se o percentual de 80% (contrato da ARN) sobre o total de corretagens da barra 127, chegava-se a um valor maior do que as despesas contabilizadas pelos agentes ARN e SUPRA, desta forma optou-se por considerar como sendo a totalidade das despesas com ARN e glosar àquelas contabilizadas para SUPRA.

5.5.2 O lançamento é ilícido e incerto pois a planilha utilizada para efetuar os lançamentos não estaria a considerar: (i) as operações realizadas por cada Agente Autônomo em todos os ambientes de negociação, tendo se restringido às operações realizadas na Bovespa; e (ii) ainda assim, não considerou a totalidade das operações realizadas pelos Agentes Autônomos na Bovespa, tendo sido desconsideradas operações relacionadas a diversos clientes (fato percebido pela DRJ). A iliquidez e incerteza no lançamento pode ser constada no próprio relatório de encerramento de diligência, onde a autoridade lançadora reconhece os equívocos cometidos nos cálculos utilizados como suporte para a glosa das despesas com Agentes Autônomos, a tal ponto que se viu obrigada a reelaborar os cálculos que suportavam o lançamento, alterando o critério jurídico utilizado na autuação.

5.5.3 Segundo ementário administrativo e excertos de julgados colacionados, o instituto da diligência tem limites estritos, sendo sua função auxiliar na formação da convicção do julgador e dirimir suas eventuais dúvidas quanto a provas já constantes dos autos. Não se presta a diligência para, indiretamente, reabrir a ação fiscal ou aperfeiçoar lançamento já efetuado de forma equivocada. Outra prova cabal de que o lançamento fiscal é ilícido e incerto é que a fiscalização, ao proceder à reelaboração do montante das despesas glosadas, em relação a cada Agente Autônomo, ora aumentou a despesa glosada, ora a diminuiu.

5.5.4 Baseando-se na análise da MCJR, procedimento que pode ser estendido aos demais agentes, verificou-se que a fiscalização, mesmo após a reelaboração da planilha, considerou apenas as operações realizadas por alguns dos clientes (Eletra Fundação Celg de Seguros e Previdência e Marçal Lemos Gama), deixando de considerar a de outros clientes, como, por exemplo, Sandro Rogério, Cláudio Brito, Fundação de Previdência Privada da Terracap, Pedro Emanuel e Ana Paula Martins Gama, cujos logs de alteração de assessores foram anexados para a comprovação do erro. Além disto, a Autoridade Fiscal teria considerado apenas as operações realizadas na BOVESPA, deixando de computar as efetuadas na BM&F, Clubes e Fundos de investimentos e outros, conforme pode se verificar nos documentos de fls. 21.675 e 21.678 do presente processo. Devendo ser esclarecido que o percentual de remuneração varia de 50% a 80% a depender do contrato para as operações na BOVESPA e BM&F, podendo ter percentual diferente para outros ambientes de Clube e Fundos. Assim, a fiscalização utilizou-se de uma base que, além de não contemplar a totalidade das operações efetuadas pelos Agentes Autônomos, não reflete os reais assessores vinculados aos clientes no ano calendário de 2007, o que deve ensejar a nulidade dos Autos de Infração. Para a comprovação da extensão do erro para os demais agentes autônomos basta a utilização do seguinte roteiro:

“(i) Escolhesse um Agente Autônomo e faz-se um filtro para selecionar tão somente as operações realizadas por esse Agente Autônomo no ano calendário de 2007; (ii) Verifique-se que o somatório da coluna "corretagem líquida" confere perfeitamente com o total constante da planilha "Resumo das Diferenças Apuradas na Despesa com Corretores Autônomos"; (iii) Selecionando apenas as operações realizadas em um determinado mês e confrontando com o "Resumo do Movimento por Assessor Cliente Sintético", poderá se verificar que a planilha da D. Fiscalização não considerou a totalidade das operações realizadas pelo Agente Autônomo, desconsiderando as operações relativas a alguns clientes; (iv) Especificamente no que se refere aos clientes não computados pela D. Fiscalização, há a possibilidade de se efetuar um filtro na planilha buscando pelas operações relativas a esses clientes. Como resultado, verificar-se-á que tais clientes constam na planilha, mas estão vinculados aos assessores cadastrados em 2011 e, por tal motivo, não foram considerados. (v) Por último, observar, por meio da análise do "Relatório de Comissionamento dos Assessores" e do "Quadro Resumo do Comissionamento do Agente Autônomo" que a D. Fiscalização não considerou as operações realizadas na BM&F, Clubes e outras”

5.5.5 Ainda no intuito de comprovar a ocorrência dos equívocos que foram cometidos pela fiscalização, anexa-se planilhas com todas as operações realizadas na Bovespa por cada Agente Autônomo, referente ao ano calendário de 2007 já tendo sido considerados os clientes de forma correta, bem como as alterações dos logs de todos os clientes ativos em 2007, para que seja possível identificar de forma correta os assessores vinculados a cada cliente no ano calendário 2007 e por fim uma planilha demonstrando: (i) o valor da despesa contabilizada em relação a cada Agente Autônomo; (ii) a despesa considerada pela fiscalização em relação às operações realizadas na Bovespa e na BM&F; (iii) as premissas desconsideradas pela fiscalização em suas análises; (iv) os equívocos cometidos pela fiscalização; (v) a quantidade de notas de corretagem e o montante total de corretagem paga para cada Agente Autônomo que a fiscalização deixou de considerar.

5.5.6 Com relação às despesas incorridas com SUPRA DTVM, no relatório de encerramento de diligência a fiscalização informou que ao aplicar o percentual de 80% sobre o montante de corretagens, chegou-se a um valor superior às despesas incorridas com ARN e SUPRA e optou por glosar a menor despesa de forma totalmente arbitrária.

5.5.7 Estes Agentes Autônomos possuíam acordo de rateio de receitas de corretagens, motivo pelo qual ambos realizaram operações ao longo do ano calendário de 2007. O rateio é uma prática comum entre os Agentes Autônomos. 5.5.7.1 Comprova-se a existência das receitas, bem como a licitude dos pagamentos efetuados a estes Agentes Autônomos pela anexação do seguinte: (i) contratos de prestação de serviços (fls. 23.167 a 23.185 dos autos); (ii) o "Relatório de Comissionamento dos Assessores" e o "Resumo do Movimento por Assessor Cliente Sintético" extraídos do SINACOR; (iii) as correspondências determinando o pagamento a ser efetuado a cada Agente Autônomo, considerando o rateio entre ARN Agentes e Supra DTVM; e (iv) comprovantes de liquidação financeira dos pagamentos.

5.5.8 À época da Fiscalização, foi minuciosamente explicado à Sra. Auditora Fiscal que, em determinados casos, havia um rateio das receitas de corretagem entre os prestadores de serviços que operavam em conjunto um determinado grupo de cliente. Trata-se de um acordo pactuado entre os próprios Agentes Autônomos, o qual foi aceito pelo Fisco em diversos casos, conforme consta no Termo de Verificação.

5.5.9 A alteração do assessor da barra 127 deu-se em 18.05.2007, conforme se verifica no log dos assessores anexo (doc. 14 fls. 32.330) e tal despesa está devidamente amparada por recibos e comprovantes de pagamento já juntados na Impugnação.

5.6 Por todo o exposto, requer serem considerados todos os documentos e esclarecimentos apresentados tanto no curso da Fiscalização, quanto por ocasião da Impugnação e também desta peça dando integral provimento à Impugnação e determinando o cancelamento integral dos Autos de Infração.

Por sua vez, a DRJ de São Paulo exarou o v. Acórdão ora recorrido, dando provimento apenas parcial à Impugnação oferecida, exonerando parte do crédito tributário lançado, referente à parcela em que se entendeu não haver fundamentação bastante no lançamento para a glosa de algumas despesas, sob o argumento de serem estas desnecessárias. Confira-se a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRP

Ano-calendário: 2007

IRPJ. DEDUTIBILIDADE. DESPESAS OPERACIONAIS. COMPROVAÇÃO.

As despesas operacionais para serem consideradas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda, deverão estar lastreadas em documentação hábil e idônea que as

comprovem, bem como fique demonstrado que eram necessárias, normais e usuais na atividade da empresa.

EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. AFERIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE. DAS DESPESAS IMPOSSIBILIDADE.

A falta de comprovação da efetiva prestação de serviços dentro dos moldes alegado pelo contribuinte impede o Fisco de promover a avaliação quanto necessidade, usualidade e normalidade das despesas vinculadas a estas prestações por desconhecer a real natureza das mesmas, por conseguinte fica a Fazenda Nacional impossibilitada de aferir a dedutibilidade destas despesas.

DESNECESSIDADE DE DESPESAS. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO. EXONERAÇÃO.

Exonera-se o Crédito Tributário constituído a título de glosa de despesas consideradas não necessárias quando os elementos utilizados para a apuração do lançamento forem insuficientes para a demonstração desta desnecessidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007 CSLL. DECORRÊNCIA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ espalha seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2007

PAGAMENTOS EFETUADOS. AUSÊNCIA DE OPERAÇÕES. CAUSAS NÃO IDENTIFICADAS. IRRF. INCIDÊNCIA.

Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todos os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas, ou os recursos entregues a terceiros, sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, quando não forem comprovadas as operações ou as suas causas. O pagamento efetuado nestas condições serão considerados líquidos (descontado o imposto retido).

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros de mora decorre de disposição expressa em lei, não cabendo aos órgãos do Poder Executivo afastar sua aplicação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Após o recálculo, apresenta-se da seguinte forma os valores controversos deste processo:

Despesa	Valor glosado	Exoneração da base de cálculo	Item do voto
Coord. Esp. e Garantia Firme	321.858,88	103.211,83	8.1.2.1
Taxa de Contr. Rou	389.261,53	389.261,53	8.3.3
Kelly C. Neander	258.236,00	79.461,04	8.4.5
MAP	619.497,01	173.143,58	8.5.1
TUC	461.300,00	0,00	8.6.3.2
Dist. e Med. de Tl e Val Mob. (operações parcões)	7.534.567,18	7.534.567,18	8.7.7
Comitês	231.852,30	0,00	8.8.2
Lopes & Queiroz	493.301,00	0,00	8.8.3
N.M. Rothschild & Sons	307.510,83	307.510,83	8.8.4
Pavanni	175.200,17	0,00	8.8.5
Reliance DTVM	239.663,65	0,00	8.8.6.1
Sagra DTVM	203.104,29	202.140,13	8.8.7.4
Paper	165.360,16	396.445,98	8.8.8.1
Total	12.252.370,08	8.190.742,10	

Cálculo da Exoneração				
Base de cálculo exonerada	IRPJ exonerado(16% + adicional de 10%)	CSSL exonerada (8%)	Multa IRPJ exonerada (75%)	Multa CSSL exonerada (75%)
8.190.742,10	2.297.690,53	627.168,59	1.723.267,89	620.376,44

Tributo - Período de apuração	Valor em litígio			Multa de ofício (75%) em litígio		
	Exigido	Exonerado	Mantido	Exigido	Exonerado	Mantido
IRPJ - 12/2007	3.063.143,11	2.297.690,53	765.452,58	2.297.267,89	1.723.267,89	574.000,44
CSSL - 12/2007	1.102.731,62	627.168,59	475.563,93	627.048,54	620.376,44	206.672,20
total	4.165.874,73	3.124.859,11	1.241.016,52	3.124.406,97	2.343.644,34	780.716,63

B) IRRF - Pagamento sem causa - Exoneração nos termos dos itens 8.8.4, 8.8.7.4 e 8.8.8 do presente voto.

Fato gerador	Base de Cálculo	Valor da BC exonerada	IRRF apurado	IRRF exonerado	IRRF mantido	Multa apurada	Multa exonerada	Multa mantida
22/01/2007	41.663,89		14.562,36	0,00	14.562,36	10.936,77	0,00	10.936,77
02/02/2007	56.162,26	29.914,40	33.636,79	10.470,04	23.166,75	25.242,59	7.852,53	17.390,06
15/02/2007	51.933,63	51.933,63	18.177,27	18.177,27	0,00	13.633,10	13.633,10	0,00
05/03/2007	65.566,51	51.726,40	22.949,29	18.102,14	4.847,15	17.511,32	13.576,51	3.934,81
07/02/2007	11.894,09	0,00	4.102,90	0,00	4.102,90	3.122,20	0,00	3.122,20
08/02/2007	5.384,62	0,00	1.884,61	0,00	1.884,61	1.413,46	0,00	1.413,46
13/02/2007	20.136,83	0,00	8.104,89	0,00	8.104,89	6.079,67	0,00	6.079,67
02/03/2007	142.747,85	75.140,77	49.256,75	36.505,25	12.751,50	36.564,11	19.881,96	16.682,15
05/03/2007	62.281,46	62.281,46	21.798,51	21.798,51	0,00	16.348,88	16.348,88	0,00
06/03/2007	42.568,03	0,00	14.896,81	0,00	14.896,81	11.174,11	0,00	11.174,11
21/03/2007	17.021,20	0,00	5.907,26	0,00	5.907,26	4.468,01	0,00	4.468,01
02/04/2007	14.881,88	0,00	5.107,15	0,00	5.107,15	3.830,36	0,00	3.830,36
03/04/2007	160.664,03	160.664,03	56.232,41	56.232,41	0,00	42.174,31	42.174,31	0,00
04/04/2007	88.714,11	0,00	31.049,93	0,00	31.049,93	23.287,45	0,00	23.287,45
12/04/2007	15.384,62	0,00	5.384,61	0,00	5.384,61	4.038,46	0,00	4.038,46
18/04/2007	25.386,54	0,00	8.185,28	0,00	8.185,28	6.138,96	0,00	6.138,96
03/05/2007	141.293,39	141.293,39	49.662,62	49.662,62	0,00	37.246,99	37.246,99	0,00
03/05/2007	56.059,74	66.577,37	33.270,90	20.302,07	9.968,83	24.963,18	17.476,56	7.486,62
04/05/2007	67.548,15	0,00	23.781,15	0,00	23.781,15	17.835,86	0,00	17.835,86
10/05/2007	22.991,89	0,00	8.047,15	0,00	8.047,15	6.035,36	0,00	6.035,36
04/05/2007	104.444,63	30.258,37	36.556,69	10.583,42	25.973,27	27.416,17	7.916,57	19.499,60
05/06/2007	156.078,90	136.585,14	54.781,64	47.464,79	7.316,85	41.086,23	35.591,09	5.495,14
21/06/2007	29.743,55	0,00	10.410,24	0,00	10.410,24	7.807,68	0,00	7.807,68
03/07/2007	123.630,11	123.630,11	43.270,53	43.270,53	0,00	32.452,90	32.452,90	0,00
04/07/2007	84.399,09	27.857,18	33.036,67	9.750,01	23.286,66	24.179,75	7.312,51	17.467,25
05/07/2007	23.584,86	0,00	8.254,76	0,00	8.254,76	6.191,03	0,00	6.191,03
19/07/2007	56.881,82	0,00	19.556,63	0,00	19.556,63	14.668,97	0,00	14.668,97
01/08/2007	16.000,00	0,00	3.500,00	0,00	3.500,00	2.625,00	0,00	2.625,00
02/08/2007	202.228,18	202.228,18	70.779,86	70.779,86	0,00	53.084,90	53.084,90	0,00
03/08/2007	113.155,42	0,00	39.604,39	0,00	39.604,39	29.703,29	0,00	29.703,29
08/08/2007	60.444,02	0,00	21.156,40	0,00	21.156,40	15.866,05	0,00	15.866,05
23/08/2007	28.540,92	0,00	9.989,32	0,00	9.989,32	7.491,99	0,00	7.491,99
04/09/2007	267.763,83	219.160,41	102.446,34	76.736,14	25.710,20	76.634,76	57.529,61	19.105,15
17/09/2007	27.517,23	0,00	9.771,03	0,00	9.771,03	7.328,27	0,00	7.328,27
01/10/2007	111.325,60	111.325,60	38.963,96	38.963,96	0,00	29.222,97	29.222,97	0,00
02/10/2007	26.453,62	26.453,62	9.258,76	9.258,76	0,00	6.944,07	6.944,07	0,00
03/10/2007	76.275,77	51.820,91	24.596,51	18.137,51	6.459,00	18.447,38	13.602,98	4.844,40
04/10/2007	123.564,26	0,00	43.251,99	0,00	43.251,99	32.443,49	0,00	32.443,49
05/10/2007	22.016,63	0,00	7.706,82	0,00	7.706,82	5.779,37	0,00	5.779,37
01/11/2007	24.299,51	0,00	8.504,82	0,00	8.504,82	6.378,62	0,00	6.378,62
05/11/2007	46.603,51	17.451,40	14.211,22	6.107,99	8.103,23	10.258,42	4.580,95	6.077,47
06/11/2007	40.666,77	0,00	14.233,36	0,00	14.233,36	10.675,02	0,00	10.675,02
07/11/2007	251.739,43	102.582,00	81.105,30	35.803,91	45.301,39	60.528,98	26.927,93	33.601,04
08/11/2007	18.461,54	0,00	6.461,53	0,00	6.461,53	4.846,15	0,00	4.846,15
12/11/2007	26.728,57	0,00	10.494,99	0,00	10.494,99	7.863,74	0,00	7.863,74
20/11/2007	425.773,69	425.773,69	149.021,49	149.021,49	0,00	111.766,12	111.766,12	0,00
03/12/2007	89.916,83	89.916,83	31.470,89	31.470,89	0,00	23.603,17	23.603,17	0,00
04/12/2007	34.813,74	34.813,74	8.684,80	8.684,80	0,00	6.513,60	6.513,60	0,00
05/12/2007	57.986,54	0,00	20.295,28	0,00	20.295,28	15.221,46	0,00	15.221,46
07/12/2007	103.647,86	0,00	36.276,47	0,00	36.276,47	27.207,35	0,00	27.207,35
18/12/2007	29.798,89	0,00	10.426,54	0,00	10.426,54	7.822,16	0,00	7.822,16
19/12/2007	47.317,89	47.317,89	16.961,26	16.961,26	0,00	12.420,95	12.420,95	0,00
total	4.930.488,88	3.276.885,02	1.410.880,42	796.909,67	613.970,75	1.057.998,22	897.482,28	460.315,08

Em face de tal revés parcial, foi interposto o Recurso Voluntário (fls. 32.414 a 32.476), repisando os argumentos de nulidade e meritórios de sua Impugnação, requerendo o cancelamento do restante das exações tributárias.

Encaminhado o apelo para julgamento, foi proferida, por essa C. Turma, Resolução (fls. 32.563 a fls. 32.588), determinando a realização de diligência, nos seguintes termos conclusivos:

A meu ver, as análises até aqui foram superficiais e merecem aprofundamento mediante intimação aos prestadores de serviço para esclarecimentos, especialmente verificar se houve tributação das receitas por parte dessas empresas.

Enfim, faz-se necessário que, em diligência fiscal, seja verificado in locu a efetividade das aludidas despesas.

Cumpra, então, converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização da Receita Federal faça as verificações solicitadas, bem como as que entender pertinente para apurar a verdade dos fatos e, ao final, elabore relatório consubstanciado sobre os trabalhos realizados.

A contribuinte deverá ser cientificada dos resultados da diligência para, se desejar, manifestar-se nos autos no prazo de 30 (trinta) dias.

Como determinado naquela r. decisão, a Unidade Local de Fiscalização procedeu à diligência, operando as seguintes ações:

- 1) Escolheu-se uma amostragem de corretores autônomos, representativo de diferenças autuadas com base nos agentes autônomos, requisitando a abertura de MPFS extensivos (Diligência) de forma a solicitar informações referentes às operações por eles intermediadas (Pasta MPF extensivos). De forma a poder ligar a comissão devida a cada uma das operações por ele porventura intermediada;
- 2) Solicitou aos contribuintes objetos dos MPF extensivos informações acerca das operações por eles intermediadas junto a SLW, conforme Termos de Início de Diligência Fiscal em anexo;
- 3) E, principalmente, solicitou ao contribuinte SLW que informasse novamente à fiscalização todas as operações realizadas em 2007 que haviam gerado despesas de corretagem, gerando tais informações em excel e identificando perfeitamente para cada uma delas qual o corretor associado e qual o valor da comissão a ele destinada;

Foi então gerado um Termo de Encerramento de Diligência (fls. 46.423 a 46.436), com relatório de 14 (quatorze) folhas, no qual comenta-se a decisão da DRJ, especificamente sobre os cancelamentos efetuados, emitindo-se opinião acerca sua concordância e discordância, também apresentando um resumo das informações novas colhidas, elaborando-se novas tabelas, com novos valores de glosa.

Diante de tal trabalho da Fiscalização, apresentou a Recorrente Manifestação (fls. 46.443 a fls. 46.496), comentando o relatório apresentado, ponto a ponto, apontando supostas falhas, vícios e abusos, bem como reforçando suas alegações de Recurso Voluntário, pugnando pelo cancelamento total da Autuação sofrida.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

II. Resolução

3. Ao analisar o Relatório de Diligência, bem como a manifestação da Recorrente, essa Turma Ordinária concluiu que a Autoridade fiscal que efetuou a diligência emanou parecer opinativo sobre o caso, exarando, inclusive, manifestação revisora sobre decisões proferidas no presente Processo. Com base em tal exame, o colegiado decidiu converter o julgamento em diligência, de forma que fossem avaliada toda a documentação constantes nos Autos, nos termos constantes nas fls. 46.600-46.601.

III. Relatório de diligência e manifestação da Contribuinte

4. Às fls. 46.668-46.672, a Autoridade fiscal lavrou relatório de diligência fiscal, no qual deixou de proceder a análise do item quatro da definição de diligência, por entender que lhe faltaria competência para tanto. Nos outros itens elaborou resposta bastante sucinta.

5. A Recorrente se manifestou sobre o relatório de diligência às fls. 46.679-46.692. Em sua petição, a Contribuinte alega, em suma, que foram cometidos diversos equívocos

na análise dos documentos pela Autoridade fiscal na primeira diligência, “o que alterou indevidamente os critérios jurídicos utilizados”. Depois da interposição do Recurso Voluntário, o CARF resolveu converter o julgamento em diligência, sendo que depois da realização dessa, o CARF concluiu que, em virtude de juízo emanado pela Autoridade fiscal, deveria o julgamento ser convertido mais uma vez em diligência, o

terceiro no Processo. Alega que as conclusões da Autoridade foram superficiais, pois não identificaram a totalidade dos documentos apresentados nem valoraram as provas apresentadas. Tal proceder tem como efeito a improcedência do Auto de Infração, excetuada a glosa em R\$ 964,16, relativa a serviços prestados pela Supra DTVM.

6. É o relatório.

Efetuada a diligência, foi exarado novo Relatório de Diligência Fiscal, em que a fiscalização traz suas conclusões sobre seus resultados, fls 46.668/46.671.

Entendendo, novamente, que os resultados desta última diligência foram insuficientes e que não atendeu em praticamente em nada, uma vez que o trabalho analítico não foi efetuado. Desta forma, foi determinada nova diligência para que a Autoridade fiscal analisasse toda documentação constante nos autos, emitindo parecer sobre a confirmação ou não do crédito tributário remanescente da decisão da DRJ.

Após a terceira diligência realizada foi elaborado o Relatório de Diligência Fiscal, fls. 46.788/46.796 com suas conclusões.

Às fls. 46.847/46.868 a recorrente traz suas considerações sobre a diligência efetuada.

Voto

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, Relator.

Da admissibilidade do recurso de ofício

Em virtude da exoneração parcial, em decisão do julgamento em primeira instância, dos créditos tributários lançados, foi interposto recurso de ofício, nos termos do art 34, Inciso I, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, Decreto do Processo Administrativo Fiscal (PAF):

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Regulando o regramento legal acima foi publicada a Portaria MF nº 02/2023, atualmente vigente, estabelecendo que o recurso de ofício será impetrado quando a decisão de primeira instância exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

No quadro abaixo são demonstrados os valores do principal e da multa de ofício relativos ao lançamento de IRPJ e CSLL exonerados pela 8ª Turma da DRJ/SP1:

Tributo	Principal	Multa	Total
IRPJ	2.297.690,53	1.723.267,89	4.020.958,42
CSLL	827.168,59	620.376,44	1.447.545,03
IRRF	796.909,67	597.682,25	1.394.591,92
Total exonerado	3.921.768,79	2.941.326,58	6.863.095,37

De acordo com a Súmula CARF n.º 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Neste sentido, conforme já explanado, a norma atualmente vigente, na data da apreciação do recurso de ofício, é a Portaria MF n.º 02/2023, que estabelece o valor de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) para sua interposição.

Ocorre que, conforme demonstrado pelo quadro acima, o total exonerado pela instância julgadora *a quo* foi em valor inferior ao estabelecido pelo citado ato normativo.

Desta maneira, o recurso de ofício interposto não deve ser conhecido e, por esse motivo, deixo de apreciá-lo.

Da tempestividade e admissibilidade do recurso voluntário

A tempestividade e admissibilidade do recurso voluntário já foram atestadas pelas Resoluções anteriores, razão pelo qual dele tomo conhecimento.

Do mérito

A fiscalização lavrou auto de infração contra a recorrente em decorrência de glosas de despesas por ausência de provas e por pagamentos sem causa, originando o crédito tributário de IRPJ e CSLL nos valores de R\$ 3.063.143,11 e R\$ 1.102.731,52, respectivamente, além de IRRF sobre pagamento a beneficiários não identificados, no valor de R\$ 1.410.660,42. Os tributos foram lançados com multa de ofício de 75%, mais juros de mora.

De acordo com o TVF uma parte da glosa de despesas, denominada “Despesa com outros serviços de Terceiros” decorreu da contabilização de diversas despesas sem lastro em documentação comprobatória.

A fiscalização dividiu estas despesas nos seguintes itens:

- Despesas com coordenação, estruturação e garantia firme
- Despesas com Kelly C. Neander
- Despesas com MAP INTERMEDIÇÃO

- Despesas com TDK Assessoria, Consultoria e Fomento Comercial Ltda

Por último foi analisada a despesa com serviços de distribuição e mediação de títulos e valores mobiliários, no valor total de R\$ 25.511.002,12.

Deste valor a fiscalização entendeu como não dedutível o valor de R\$ 7.534.587,18, pois trataria de pagamentos feitos a maior do que o percentual estabelecido como remuneração em contrato o que caracterizaria liberalidade da empresa contratante, considerando como não necessários às suas atividades:

E considerando que pagamentos feitos a maior do que o percentual estabelecido como remuneração em contrato, caracteriza, salvo prova em contrário, liberalidade da empresa contratante, glosaremos os valores considerados não comprovados como necessários às operações constantes das notas de corretagem emitidas.

Sendo tais valores não comprovados relacionados em planilha denominada "Resumo das diferenças apuradas na despesa com corretores autônomos".

Ainda com relação à despesa com serviços de distribuição e mediação de títulos e valores mobiliários foi observado que para alguns dos assessores não foi constatada qualquer operação em bolsa, o que teria resultado um valor nulo de despesa de corretagem a ser atribuída ao mesmo, sendo que estes pagamentos foram considerados sem causa:

Devendo ser observado que, para alguns dos assessores não constataram-se operações em bolsa, resultando em um valor nulo de despesa de corretagem a ser atribuída ao mesmo. Para estes, elaboramos "Resumo das Diferenças Apuradas nas despesas com corretores para os quais não foram constatadas operações", concluindo-se que os valores a eles atribuídos na composição da linha auditada não tiveram por base tais operações, razão pela qual abrimos mensalmente, para os mesmos, os valores lançados/pagos, os quais estamos considerando pagamentos sem causa.

A instância julgadora *a quo* julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada exonerando parcialmente diversos itens, além do IRRF de pagamentos a beneficiários não identificados, reflexo dos itens exonerados das despesas relacionadas aos pagamentos sem causa.

Desta forma o litígio se encerra nas análises da documentação comprobatória trazida aos autos e objeto das decisões que converteram o julgamento em diligência por três vezes.

Na primeira diligência foi decidido pela necessidade de verificação *in locu* por parte da fiscalização da RFB no sentido de que fosse verificada a efetividade das aludidas despesas:

Enfim, faz-se necessário que, em diligência fiscal, seja verificado *in locu* a efetividade das aludidas despesas.

Cumpr, então, converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização da Receita Federal faça as verificações solicitadas, bem como as que entender pertinente para apurar a verdade dos fatos e, ao final, elabore relatório consubstanciado sobre os trabalhos realizados.

Após o retorno dos autos para conclusão do julgamento, esta Turma, conforme o voto do então Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, na Resolução nº 1402000.422, entendeu

que a diligência desviou *de sua função e presteza, possuindo profunda natureza opinativa, diga-se até de revisão das decisões já proferidas nestes autos, discordando de seu resultado de julgamento, deixando de analisar documentação, recompondo e incrementando itens da Autuação, já derrubados pela DRJ.*

Desta forma o julgamento foi novamente convertido em diligência para que:

1) Fossem analisados todos os documentos acostados aos autos (inclusive os dossiês e relatórios SINACOR), sem qualquer juízo de valor, elaborando-se claro e conciso relatório, exprimindo todas as informações lá constantes, categorizando-as, de forma objetiva, apontando em que documento constam e a que infração se relacionam.

2) Diligenciar (trabalho *in locu*) para obter as informações e confirmações de pagamento e recolhimento de tributos dos prestadores de serviços, agentes e terceiros, mesmo que estes tenham ficados silentes quando intimados.

3) Fosse considerado pela Autoridade Fiscal o lançamento de ofício, originalmente procedido, com as reduções já efetuadas pela DRJ, desconsiderando-se qualquer suposto novo elemento infracional, não colhido antes de sua lavratura.

4) Se constatada a improcedência de algum item do lançamento, deverá ser apresentada novo cálculo, sendo vedado o aumento de exação ou recomposição de itens cancelados. O Relatório deverá trazer a fundamentação técnica da exoneração ou manutenção dos valores envolvidos.

Os resultados desta nova diligência foram registrados no Relatório de Diligência Fiscal, às fls, 4.668/4.672.

Novamente as conclusões foram consideradas insatisfatórias conforme constatou o então Conselheiro Luciano Bernart, Relator da Resolução n.º 1402-001.554, pois não atenderam em praticamente em nada as determinações da Resolução anterior, completando que *tirando a intimação aos contribuintes que tinham relação com a Recorrente, nada foi efetuado com base na alegação de incompetência. Ou seja, o trabalho analítico esperado, o qual determinado pelas Resoluções, ainda não foi efetuado.*

Desta forma, nova diligência foi determinada, desta vez, para que a Autoridade fiscal analisasse toda a documentação constante nos autos, de forma que fosse emitido parecer sobre a confirmação ou não do crédito tributário remanescente da decisão da DRJ, sendo dispensado o trabalho *in locu*:

18. Em vista do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a Autoridade fiscal analise toda a documentação constante nos Autos, de forma que seja emitido parecer sobre a confirmação ou não do crédito tributário remanescente da decisão da DRJ.

19. Tendo em vista o tempo transcorrido entre os fatos (2007) e a diligência que será feita, entende-se não haver obrigatoriedade de ser feito trabalho *in locu*, salvo se a Autoridade fiscal entender que deve. Deve a DRF se valer de todos os meios de prova para efetivar o trabalho requerido, podendo, inclusive, intimar a Contribuinte ou terceiros para que apresentem documentos ou informações, sem prejuízo de indicar outros elementos e/ou documentos que possa contribuir para o esclarecimento dos fatos.

Os resultados desta nova diligência constam em novo Relatório de Diligência Fiscal, fls 46.788/46.796. Tendo sido regularmente intimada a recorrente apresentou sua manifestação às fls 46.847/46.868.

Conforme já explanado o presente litígio trata de análise documental que dariam suporte às alegações da recorrente. Tal procedimento foi realizado, ao longo de todo o processo de julgamento do lançamento efetuado, com realização de diversas diligências, inclusive no julgamento de primeira instância.

Assim, segue abaixo um detalhamento do que foi lançado, os valores exonerados e o que ainda está em litígio, passando, em seguida, para a análise do resultado das diligências efetuadas.

Itens glosados	Valor glosado	Valor exonerado DRJ	Valor em litígio
Coord, Estr. e Garantia Firme	331.898,88	109.211,83	222.687,05
Taxa de Contr. Itau	389.261,53	389.261,53	0,00
Kelly C. Neander	296.236,00	78.461,04	217.774,96
MAP	619.497,01	173.143,58	446.353,43
TDK	461.300,00	0,00	461.300,00
Distr. e Med. de Tit. e Val. Mob. (operações parciais)	7.534.587,18	7.534.587,18	0,00
Coimbra	231.652,30	0,00	231.652,30
Lopes & Queiroz	493.301,08	0,00	493.301,08
N.M. Rothschild & Sons	307.510,83	307.510,83	0,00
Pavarini	175.200,17	0,00	175.200,17
Reliance DTVM	239.663,65	0,00	239.663,65
Supra DTVM	203.104,29	202.140,13	964,16
Exper	969.360,16	396.445,98	572.914,18
Total	12.252.573,08	9.190.762,10	3.061.810,98

Coord, Estr. e Garantia Firme

Sobre este item de despesa a diligência chegou à conclusão, sobre o valor remanescente em discussão, que a recorrente não tinha nota fiscal, e que seu cálculo foi baseado apenas em planilhas, conforme trecho do Relatório abaixo destacado:

Porém, não apresentou nota-fiscal referente a estas despesas. Assim, entende essa autoridade lançadora que a o fiscalizado não comprovou por meio de documentação hábil ou idônea ter realmente incorrido nestas despesas, tendo lastreado o cálculo do valor despedindo, somente nas planilhas supracitadas.

De acordo com a recorrente ela é participante da BM&F, motivo pelo qual possuía títulos patrimoniais que foram convertidos em ações, após a desmutualização da Associação BM&F. Em decorrência da oferta pública de ações da BM&F e da alienação compulsória de parte das suas ações, a Requerente efetivamente incorreu em despesas com os bancos coordenadores da oferta, conforme previsto no Instrumento Particular de Contrato de Coordenação, Garantia Firme de Liquidação e Colocação de Ações de Emissão da Bolsa de Mercadorias & Futuros – BM&F S.A. (fls. 17.663-17.721).

Em que pese suas afirmações possuírem coerência com sua atividade, não é possível a comprovação da efetividade destes pagamentos argumentando apenas que estariam comprovados por meio de mensagens eletrônicas enviadas às corretoras que participaram da operação acima contendo *planilha que possibilitava à pessoa jurídica titular das ações da BM&F inserir a quantidade de ações alienadas e, automaticamente, eram calculadas as despesas com “Comissões dos Bancos Coordenadores da Oferta”*.

Conforme destaca a diligência realizada, de forma alguma estas mensagens podem servir de prova de despesa, sem estar acompanhada da Nota Fiscal, conforme bem pontuou a própria interessada, parte desta despesa foi confirmada pela emissão destes mesmos documentos, além de outros recibos que foram recebidos como prova documental e exonerando parte do valor lançado como despesa.

Assim, tendo em vista que a recorrente não apresentou outros elementos que pudessem comprovar o valor, ainda em litígio desta despesa glosada, deve ser mantido na base de cálculo do valor lançado de IRPJ e da CSLL o montante de R\$ 222.687,05.

Kelly C. Neander

O motivo da autuação se deu pela ausência de comprovação dos serviços prestados, bem como que o montante pago não foi compatível com os definidos em contrato, abaixo copio trecho do TVF com esta conclusão:

Ou seja, não só a comprovação dos serviços não foi feita, como também o montante por eles pagos não são compatíveis com os definidos em contrato, devendo portanto serem glosados por não poderem ser considerados comprovados e ou necessários.

A DRJ manteve parcialmente esta glosa no valor de R\$ 217.774,96, entendendo que o serviço foi efetivamente prestado e o gasto relacionado é dedutível da base de cálculo do IRPJ e CSLL. No entanto, houve somente a comprovação da pactuação em contrato do pagamento mensal de R\$ 6.000,00, corrigidos pelo IGPM, levando à exoneração desta glosa no valor de 78.461,04. O montante pago a maior não teria lastro contratual, portanto, não se poderia aferir a sua usualidade e normalidade, conforme podemos observar no trecho do Acórdão recorrido abaixo copiado:

Vencido o tema da comprovação efetiva da prestação de serviços, bem como de sua normalidade para fins de dedutibilidade, persiste ainda o litígio referente ao valor da glosa efetuada. Nesta questão, reputo acertada a colocação feita pela autuante. Observa-

se no contrato de prestação de serviços firmado entre as partes (fls. 226) que a remuneração seria de R\$ 6.000,00 (seis mil Reais), corrigidos anualmente pelo IGPM e também adicionais por horas trabalhadas e ajuda de custo para contratada com escritório fora da cidade de São Paulo, ou seja, não existe qualquer previsão de reajuste de forma verbal, nem mesmo qualquer gratificação extra em função da exposição que a contratada eventualmente viesse a proporcionar à contratante no mercado, desta maneira, não é possível avaliar se a contraprestação referente ao valor excedente pago se refere a despesas usuais e normais, nem sequer se tal despesa era necessária às atividades da empresa. Frise-se que os valores pagos referentes ao objeto do contrato estão lastreados em elementos notórios que não só justificam o dispêndio, como comprovam a efetiva prestação de serviço, a sua necessidade, normalidade e usualidade.

Os resultados da diligência apontam para este mesmo entendimento da DRJ, uma vez que a recorrente não logrou êxito em comprovar *a necessidade, usualidade ou normalidade às atividades do autuado no montante que extrapola aquele devidamente comprovado por meio do contrato de prestação de serviços*.

A recorrente, em sua manifestação, afirma que embora não houvesse previsão contratual, colacionou aos autos declaração da Kelly Consultoria, fl. 18.092, em que confirmava *que auferia remuneração fixa pelo desenvolvimento dessas atividades corriqueiras e havia um excedente variável relativo às exposições na mídia proporcionadas à Requerente*.

Em que pese a declaração da empresa contratada informar que havia um excedente variável dos valores pagos pela recorrente em razão das exposições na mídia proporcionadas à recorrente, de forma alguma este documento tem peso comprobatório da dedutibilidade da despesa. Isto porque ela veio desacompanhada de elementos que vinculasse os valores pagos a maior à empresa contratada e o serviço mencionado na citada declaração.

Sendo assim deve ser mantida a glosa deste item no valor de R\$ 217.774,96.

MAP Intermediação de Negócios Ltda

Neste item a fiscalização glosou dois tipos de dispêndios.

Com relação ao primeiro, a fiscalização entendeu como indedutível a despesa no valor de R\$ 446.353,43, realizada a pessoa jurídica em comento, por não se tratar de despesa relacionada à distribuição e intermediação de títulos e valores mobiliários, pois o objeto do contrato apresentado seria prestação de serviços de consultoria e assessoria financeira, não tendo sido comprovado a realização do serviço contratado.

A DRJ manteve este valor sob justificativa que, embora comprovados os pagamentos realizados, sua necessidade não foi comprovada uma vez que a prestação de serviço não estaria lastreada em elementos comprobatórios.

8.5.4 Ante o exposto, dada a imprecisão e a falta de critérios objetivos para o cálculo das remunerações, conseqüentemente a impossibilidade de se aferir a adequação das supostas contraprestações, há que se considerar indedutíveis tais despesas para o cômputo do lucro real e da base de cálculo da CSLL por restar incomprovada a sua necessidade, usualidade ou normalidade, bem como, sequer a própria prestação do serviço.

8.5.5 Frises-se que as notas fiscais e os comprovantes de pagamentos podem ser suficientes para a comprovação dos dispêndios efetuados, mas dependem de outros

elementos para que se possa aferir as efetivas prestações dos serviços, bem como a necessidade, normalidade e usualidade dos mesmos. Em outras palavras, a existência destes documentos comprovam formalmente a ocorrência das despesas e conseqüentemente afetam o resultado contábil do exercício, no entanto, para fins fiscais, tais requisitos formais devem vir acompanhados de elementos probatórios outros que possam caracterizar e delinear precisamente o efetivo serviço prestado para só então avaliar se tais despesas podem ou não ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e tais elementos não foram verificados no caso em tela.

O Relatório de Diligência confirma as conclusões exaradas pela DRJ, bem como os motivos que levaram à fiscalização a referida glosa desta despesa, acrescentando, ainda que o contrato celebrado entre a recorrente e a MAP, afirma que *tanto o contrato apresentado (fls. 192 a 193) como os aditivos (fls. 18.095 a 18.106) são genéricos, não descrevem a natureza dos serviços prestado, tão pouco o valor da remuneração.*

A recorrente, em suas argumentações de defesa em toda fase processual tenta esclarecer o serviço prestado pela empresa contratada no sentido que seria um serviço de consultoria e assessoria financeira, em especial, o que ele denomina de operação de “cash and carry”. Traz uma explicação bem extensa sobre o que seria esta operação. Também afirma que os serviços de corretagem estariam comprovados em relatório extraído do Sistema Integrado de Administração de Corretoras (“SINACOR”)

É cediço a complexidade da comprovação da efetiva prestação de serviços relacionados à consultoria, assessoria ou corretagem financeira. No entanto, esta complexidade não desincumbe ao contribuinte à sua efetiva obrigação na comprovação do serviço prestado.

Portanto, em que pese as explicações trazidas pela recorrente em todas as fases processuais, inclusive no julgamento em primeira instância e nas diligências realizadas, não logrou êxito em trazer elementos comprobatórios que vinculasse especificadamente cada gasto com a operação por ele citada. Limitou-se a tecer explicações genéricas e trazer relatórios sem a demonstração efetiva da relação de cada dispêndio com a operação realizada.

Sendo assim, deve ser mantida a glosa sobre este item no valor de R\$ 446.353,43.

Sobre a segunda infração apontada pela fiscalização em relação aos pagamentos realizados à MAP Intermediação de Negócios Ltda, no valor de R\$ 173.143,58, temos que esta glosa foi completamente exonerada pela DRJ, razão pela qual não será apreciada.

TDK Assessoria, Consultoria e Fomento Comercial Ltda

Da mesma forma que o item anterior, a autoridade fiscal que realizou a diligência entendeu que não houve a comprovação dos serviços prestados pela TDK Assessoria, Consultoria e Fomento Comercial Ltda, no valor de R\$ 461.300,00. De acordo com o Relatório de Diligência, embora os gastos tenham sido comprovados, e que há uma aparência do serviço prestado, não há, contudo, a comprovação de que seria uma prestação de serviço necessária às atividades de empresa, devido a generalidade do contrato celebrado entre as partes.

2.7.3 A celeuma está na capacidade do fiscalizado comprovar que se trata de uma despesa necessária às atividades usuais da empresa. O contrato de prestação de serviços é genérico e pouco contribui para esclarecer qual a real natureza dos serviços prestados.

Da mesma forma que informou à autoridade fiscal na fase de diligência os serviços estariam comprovados por uma série de trocas de mensagens eletrônicas realizadas entre as partes. No entanto, segundo as conclusões da diligência, não houve como comprovar novamente a vinculação entre o serviço supostamente prestado e o referido gasto, impossibilitando a verificação da necessidade, usualidade e normalidade deste dispêndio.

Em sua manifestação a recorrente não trouxe outro elemento que pudesse fazer tais vinculações. Limitando-se a trazer as mesmas explicações trazidas durante a diligência.

Desta forma não assiste razão a recorrente também neste ponto devendo ser mantida a glosa no valor de R\$ 461.300,00 neste item.

Coimbra Agentes Autônomos de Investimento Ltda.

A glosa deste item despesa, bem como nos próximos a serem apreciados, refere-se ao pagamento sem causa, previsto no 61, §1º da Lei 8.981/95:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

Entendeu a fiscalização que, uma vez verificado que não foram identificados os motivos para realização dos pagamentos glosados da dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não havia como comprovar a dedutibilidade desses gastos.

Desta forma, será apenas apreciado neste item, bem como nos seguintes, se houve a comprovação da operação, ou a sua causa, não serão analisadas a necessidade, usualidade e normalidade das operações envolvidas, pois não foram objetos de discussão nesses autos.

A única questão a ser dirimida é se houve motivação para realização dos pagamentos efetuados pela recorrente e glosados da base de cálculo dos tributos lançados.

Dito isto, temos que, sobre os pagamentos efetuados à Coimbra Agentes Autônomos de Investimento Ltda, a fiscalização glosou o valor de R\$ 231.652,30, que foi mantido pelo Acórdão recorrido.

No entanto, na diligência efetuada foi comprovada a operação que deu causa a este gasto, lastreada nos seguintes documentos comprobatórios:

- Arquivo “PDFLOG parte 2” em que consta em sua relação a Coimbra Agentes Autônomos de Investimento Ltda como assessora no barramento 103 em outubro 2007.

- Contrato de prestação de serviço, notas fiscais, notas de corretagem e relatório com comissionamento de assessores.

Sendo assim, assiste razão a recorrente neste ponto, devendo ser exonerada a glosa efetivada pela fiscalização neste item no valor de R\$ 231.652,30.

Lopes & Queiroz Agente Autônomos de Investimentos Ltda

Da mesma forma que o item anterior a diligência confirma que a recorrente apresentou notas fiscais, fls 22.996/23.015, comprovando o valor de R\$ 493.510,26 pelo pagamento da prestação de serviços efetuados pela empresa Lopes & Queiroz Agente Autônomos de Investimentos Ltda, também está colacionado aos autos o contrato de prestação de serviços entre as partes, fls. 22.971/22.986.

Provam, também, a efetiva causa da operação, o aditivo contratual de fl 22.981, bem como a declaração da empresa Lopes & Queiroz, à fl 2.993, informado que o serviço prestado foi de gerenciamento de mesa de operações de títulos e valores mobiliários.

De acordo com a diligência realizada, não foi possível comprovar a necessidade, usualidade e normalidade destes gastos, no entanto, como já dito, a autuação não se refere ao questionamento da necessidade das despesas, mas por se tratar de um suposto pagamento sem causa.

Neste caso, a efetividade da operação que originou os referidos pagamentos está devidamente comprovada com os documentos acostados aos autos.

Neste sentido, possui razão à recorrente neste item, devendo ser exonerada a glosa de R\$ 493.510,26, referente a este item.

Pavarini DTVM

Sobre este item a diligência informa que as despesas comprovadas referem-se à Drumond & Porazza e não com a Pavarini.

2.8.25 Por fim, o que a documentação apresentada pelo fiscalizado demonstra é a ocorrência de despesas com a Drumond & Porazza e não com a Pavarini (cliente, geradora de receitas). Portanto, a glosa foi mantida uma vez que o simples comprovante de pagamentos não basta para demonstrar a ocorrência efetiva de uma prestação de serviços, apenas confirma a existência formal de uma despesa para fins contábeis, não gerando qualquer efeito na esfera tributária.

Em sua defesa a recorrente traz as seguintes afirmações:

Ocorre que o referido entendimento é equivocado, pois, pelo fato de a Pavarini DTVM figurar como cliente para a Requerente, não há relatório de comissionamento para as despesas incorridas. Na realidade, a prestação de serviços entre a Requerente e a Pavarini DTVM deu-se da seguinte forma: (i) Pavarini DTVM solicitava à Requerente que executasse ordens na Bovespa, por isso, figurava como cliente para a Requerente; (ii) Requerente executava as ordens e, por isso, auferia receitas de corretagem; e (iii) conforme previsto contratualmente, parte dessas receitas auferidas pela Requerente eram repassadas à Pavarini DTVM, as quais são objeto do presente questionamento, conforme “Cláusula Primeira – Objeto” do referido contrato celebrado, já mencionado anteriormente.

De acordo com a recorrente tais pagamentos estão relacionados aos repasses decorrentes das operações em bolsa de valores, conforme acordado no “CONTRATO DE REPASSE DE OPERAÇÕES NA BOVESPA”.

Todos os pagamentos foram confirmados e a prestação de serviço está lastreada pelo contrato apresentado. Nota-se que não estamos falando de dedutibilidade de despesas pela não comprovação do serviço prestado, mas de pagamentos sem causa, o que acarretaria na indedutibilidade das despesas.

Neste sentido, não há questionamento por parte da fiscalização sobre a efetivação da prestação de serviço relacionada a essas despesas, mas apenas a confirmação da operação que deu causa a este repasse.

Desta maneira, entendo como comprovada a operação que deu causa ao dispêndio de R\$ 175.200,17 a Pavarini DTVM, pois os repasses feitos a Pavarini estão lastreados por contrato assinado entre as partes.

Reliance Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda.

Sobre este ponto entendeu a diligência efetuada que a glosa do valor de R\$ 239.663,65 referente a este item deve ser mantida. Isto porque a recorrente tenta justificar estes pagamentos como referentes a repasses de quotas de fundos de investimento, lastreado no Instrumento Particular de Convênio de Intermediação de Quotas de Fundos de Investimento.

A fiscalização analisa documento à fls 23.127 emitido, segundo a recorrente, pelo Banco Itaú, responsável pela controladoria do mencionado Fundo, em que consta a receita com taxa de administração do fundo para o período de 2007, conforme tabela abaixo:

Mês	Taxa de Administração	Repasses 50%	Contabilizado
jan	80.952,56	38.857,23	25.416,02
fev	92.100,02	46.050,01	14.126,25
mar	74.189,55	37.094,78	10.383,24
abr	93.133,91	46.566,96	23.167,78
mai	89.330,04	44.665,02	14.025,62
jun	108.251,69	54.125,85	18.138,82
jul	100.444,60	50.222,30	34.089,30
ago	116.213,28	58.106,64	17.410,88
set	119.158,24	59.579,12	17.030,21
out	105.209,38	52.604,69	14.823,31
nov	121.885,89	60.942,95	18.135,17
dez	121.538,56	60.769,28	18.177,95
Total	1.222.407,72	609.584,81	224.924,55

Como visto, os repasses não são condizentes com o valor contabilizado de R\$ 239.663,65, entendendo a fiscalização que tais pagamentos não foram de fato comprovados.

Muito embora a recorrente tenha trazido explicações sobre o porque das diferenças, não apresentou os cálculos demonstrando, segundo seu entendimento, os valores corretos a serem verificados para comprovação das operações.

Sendo assim não assiste razão à recorrente sobre este ponto devendo ser mantido o valor glosado de R\$ 239.663,65.

Exper Agentes Autônomos de Investimentos Ltda.

Com relação aos pagamentos efetuados à Exper, no valor mantido pela DRJ de R\$ 396.445,98, a recorrente não logrou êxito em comprovar tratar-se de rateio de receitas de corretagem entre a Exper, Nucleopar, GKTL e CCS.

Isto porque os documentos apresentados, não foram acompanhados das devidas explicações. Da mesma forma ocorreu em sua manifestação, limitando-se a informar que o referido era definido por meio de trocas de mensagens eletrônicas em que eram determinados o rateio das receitas.

Observa-se que não há indicação de como foi feito este rateio, ou em que folhas do processo poderia se identificar cada pagamento e sua referida divisão, no intuito de se comprovar toda a operação realizada que motivou os pagamentos identificados como sem causa.

Sendo assim, não assiste razão a recorrente sobre este ponto, devendo ser mantida a glosa do valor de R\$ 396.445,98.

Do IRRF sobre o pagamento sem causa

Entende, a recorrente, sobre esse ponto que *desconsiderar as deduções efetuadas na apuração de IRPJ e CSLL, que se encontram devidamente documentadas e contabilizadas, a fim de se recompor a base de cálculo desses tributos, e, ao mesmo tempo, considerar sem causa os pagamentos que deram suporte a essas deduções, para fins de IR/Fonte, seria, além de tributar duas vezes o contribuinte, impor-lhe tributação mais onerosa que a estabelecida na legislação do Lucro Real.*

Ocorre que não há tributação em duplicidade, conforme afirma a recorrente. O IRRF foi lançado com o seguinte fundamento no art 61 da Lei 8.981/95.

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Como se pode observar pelo dispositivo legal acima destacado, o legislador, nos casos de pagamento sem causa, deslocou a responsabilidade pelo pagamento do imposto do contribuinte, os beneficiários dos pagamentos, para o tomador dos serviços, que no caso é a recorrente.

Destaca-se que, de acordo com o mesmo dispositivo, no § 3º, o valor pago deverá ser considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto, ao contrário do que requer a recorrente.

Já o IRPJ foi lançado em função da indedutibilidade desses dispêndios, pois, uma vez não comprovados motivos de tais pagamentos, não há como se reconhecer sua necessidade, usualidade e normalidade, nos termos do art 47, § 1º e 2º da Lei 4.506/64:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Portanto, não há cobrança em duplicidade no lançamento do IRRF sobre pagamento sem causa e o IRPJ pela indedutibilidade destes mesmos pagamentos, uma vez que os contribuintes são distintos, sendo que a responsabilidade do recolhimento do primeiro recai sobre o tomador de serviços, que no caso em discussão é a recorrente.

Podemos observar este mesmo entendimento em Acórdãos exarados por este colegiado, como os destacados abaixo:

PAGAMENTO SEM CAUSA. DESPESA INDEDUTÍVEL. CONCOMITÂNCIA.

O lançamento tributário para exigir IRPJ motivado pela glosa de uma despesa em concomitância com o lançamento tributário para exigir IRRF sobre o correspondente pagamento, quando considerado sem causa, não caracteriza bis in idem, pois a conduta de realizar um pagamento não se confunde com a conduta de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos devidos, ainda que o contribuinte associe um ato ao outro. (Acórdão nº 1201-005.574. Sessão realizada em 20 de setembro de 2022)

CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento. (Acórdão nº 1201-005.574. Sessão realizada em 21 de janeiro de 2020)

Do cálculo do valor mantido

Tendo em vista as exonerações de diversas glosas mantidas pela instância julgadora *a quo* os valores dos tributos a serem mantidos deverão ficar conforme os cálculos abaixo:

Itens glosados	Valor glosado	Valor exonerado DRJ	Valor exonerado CARF	Valor mantido

Coord, Estr. e Garantia Firme	331.898,88	109.211,83	0,00	222.687,05
Taxa de Contr. Itau	389.261,53	389.261,53	0,00	0,00
Kelly C. Neander	296.236,00	78.461,04	0,00	217.774,96
MAP	619.497,01	173.143,58	0,00	446.353,43
TDK	461.300,00	0,00	0,00	461.300,00
Distr. e Med. de Tit. e Val. Mob. (operações parciais)	7.534.587,18	7.534.587,18	0,00	0,00
Coimbra	231.652,30	0,00	231.652,30	0,00
Lopes & Queiroz	493.301,08	0,00	493.301,08	0,00
N.M. Rothschild & Sons	307.510,83	307.510,83	0,00	0,00
Pavarini	175.200,17	0,00	175.200,17	0,00
Reliance DTVM	239.663,65	0,00	0,00	239.663,65
Supra DTVM	203.104,29	202.140,13	0,00	964,16
Exper	969.360,16	396.445,98	0,00	572.914,18
Total	12.252.573,08	9.190.762,10	900.153,55	2.161.657,43

Cálculo do IRPJ, com a nova base de cálculo:

Base de Cálculo mantida	IRPJ mantido (alíquota de 15% + adicional de 10%)
2.161.657,43	540.414,36

Cálculo da CSLL, com a nova base de cálculo

Base de Cálculo mantida	CSLL mantida (alíquota de 9%)
2.161.657,43	194.549,17

Cálculo do IRRF sobre a nova base de cálculo de pagamento sem causa, dados extraídos das planilhas elaboradas pela fiscalização às fls 17.395/17.398:

Data do Pagamento	Valor do Pagamento	BC Reajustada	IRRF mantido
22/01/2007	27.081,53	41.663,88	14.582,36

06/02/2007	33.618,26	51.720,38	18.102,13
15/02/2007	15.051,94	23.156,82	8.104,89
05/03/2007	40.482,95	62.281,44	21.798,50
21/03/2007	11.063,65	17.020,99	5.957,35
02/04/2007	9.484,72	14.591,87	5.107,16
03/04/2007	50.471,15	77.647,90	27.176,76
18/04/2007	15.201,25	23.386,53	8.185,29
02/05/2007	92.230,64	141.893,24	49.662,63
16/05/2007	14.944,72	22.991,87	8.047,15
05/06/2007	64.240,36	98.831,29	34.590,95
21/06/2007	19.327,46	29.734,54	10.407,09
03/07/2007	50.651,65	77.925,59	27.273,96
04/07/2007	964,16	1.483,32	519,16
19/07/2007	36.323,18	55.881,80	19.558,63
02/08/2007	90.527,46	139.272,97	48.745,54
23/08/2007	18.551,60	28.540,91	9.989,32
04/09/2007	78.330,57	120.508,53	42.177,98
17/09/2007	18.146,20	27.917,22	9.771,03
01/10/2007	72.361,64	111.325,56	38.963,95
01/11/2007	15.794,68	24.299,50	8.504,82
12/11/2007	19.323,57	29.728,56	10.405,00
18/12/2007	19.369,15	29.798,68	10.429,54
Total mantido			438.061,19

Conclusão

Sendo assim, por todo o exposto, voto por: i) não conhecer do recurso de ofício interposto; ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, exonerando parcialmente o crédito tributário lançado, mantendo os valores calculados ao longo do voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda