



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720956/2017-35
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-003.997 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2019
Recorrentes BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

PROCESSUAL - ADMINISTRATIVO - RECURSO DE OFÍCIO - DESCABIMENTO

Não se conhece, a teor dos preceitos do art. 34 do Decreto 70.235/72, de recurso de ofício interposto em processo em que não foi constituído crédito tributário tendo ocorrido, tão só, a redução de saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa.

GLOSA DE DESPESAS - COMPROVAÇÃO - NOTAS QUE ATENDEM AOS REQUISITOS LEGAIS - PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE

Apresentadas notas fiscais e notas de débito que atendam aos requisitos preconizados pela legislação de regência, a sua desconsideração só será permitida, para fins de glosa de despesa, se a fiscalização comprovar a sua inidoneidade, ônus probatório que se impõe por força dos preceitos do art. 9, §§ 1º e 2º da Lei 8.981/94, do art. 142 do CTN e em razão do princípio da verdade material.

GLOSA DE DESPESAS - APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA.

Nos casos em que as notas fiscais exibidas não preenchem, a totalidade, os requisitos formais necessários à individualização e identificação dos serviços nelas descritos, de sorte a não se considera-las, *per se*, hábeis (ainda que idôneas) a comprovar a prestação de serviços, a apresentação de documentos adicionais suficientemente claros autoriza a dedução das respectivas despesas, o mesmo não se verificando em relação aos casos em que nenhum outro elemento for trazido aos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício; e quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de realização de diligência e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para: cancelar a glosa das despesas com serviços prestados pelas empresa ISBAN e AQUANIMA, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Maria Lucia Miceli que negavam provimento quanto a esta última

glosa. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo votou pelas conclusões do relator quanto à manutenção da glosa de despesas pagas a empresa PROMO 7.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Maria Lúcia Miceli, Breno do Carmo Moreira Vieira, Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada) e Gustavo Guimarães da Fonseca

Relatório

Cuida o feito de autos de infração lavrados em desfavor do recorrente tendo por objeto a glosa de despesas operacionais registradas em suas DIPJ e escrita contábil ao longo do ano-calendário de 2012, que resultaram na redução dos valores de prejuízo fiscal (IRPJ) e base de cálculo negativa (CSLL), não havendo, nesta esteira, a constituição de crédito tributário.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 284/294, a D. Autoridade Fiscal, após constatar o registro de despesas com Serviços Prestados por Terceiros, Serviços de Vigilância e Segurança e Serviços Técnicos Especializados, no valor de R\$ 2.279.332.993,79, serviços do Sistema Financeiro Nacional, no importe de R\$ 242.557.966,36, serviços relativos à Propaganda e Publicidade, R\$ 233.031.885,09 e de processamento de dados, na monta de R\$ 1.199.999.266,05, instou a empresa à apresentar os respectivos documentos comprobatórios atinentes ao pagamento e efetiva concretização de tais operações.

Passo seguinte, a Fiscalização passa a discorrer sobre os prestadores denominados SBAN, PRODUBAN, AQUANIMA, e PROMO 7, afirmando que, em todos os casos, quando do atendimento das respectivas intimações, a recorrente teria se limitado a trazer ao feito as notas fiscais, relatórios gerenciais e contratos que, a seu ver, não seriam suficientes à demonstração da efetiva prestação de serviços. Particularmente quanto as empresas em testilha, a Autoridade Lançadora afirma, em apertada síntese, que:

- a) os preditos contratos mencionariam termos aditivos que não teriam sido apresentados;
- b) que todos os acertos acima previam, em cláusulas específicas, a elaboração e encaminhamento de *“documentação, relatórios e outras evidências de que os serviços foram adequadamente prestados”*, que não foram trazidos ao feito pelo contribuinte;
- c) que o contribuinte teria apresentado, por amostragem por ele mesmo selecionada, as notas fiscais relativas aos serviços cujas despesas foram criticadas, atendendo, pois, apenas parcialmente as respectivas intimações;

- d) que as planilhas exibidas (erigidas em Excel e a partir do Sistema SAP) seriam unilaterais e desprovidas de elementos que lhe prestassem credibilidade.

Passo seguinte, aborda despesas outras, concernentes à vários prestadores, quanto as quais também considerou não demonstrado o pagamento e a efetiva prestação, não obstante, neste caso, os contratos exibidos não contemplarem cláusulas que vinculassem, como obrigação das contratadas, o mister de apresentar relatórios mensais afeitos à evolução dos serviços entregues.

Instada sobre o conteúdo da autuação, a contribuinte opôs a sua impugnação administrativa opondo-se às conclusões exaradas pela D. Fiscalização, a qual foi julgada parcialmente procedente pela DRJ do Rio de Janeiro, conforme argumentos sintetizados na ementa a seguir reproduzida:

Matéria não Impugnada. Preclusão.

Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas.

Diligência. Perícia. Desnecessária. Indeferimento

Indefere-se o pedido de diligência (ou perícia) quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

Glosas. Despesas não Comprovadas. Prestação de Serviços.

Mantém-se a glosa, quando não apresentado o documento necessário e especificado para comprovar com segurança a execução dos serviços.

IRPJ. Lançamento Decorrente. CSLL.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se ao lançamento decorrente da CSLL, constante do mesmo processo, dada à relação de causa e efeito, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Cabem, aqui, apenas algumas observações: primeiramente, o acórdão recorrido esclarece que a preclusão apontada na ementa acima cingiria à falta de questionamento quanto aos cálculos realizados pela fiscalização para estabelecer a redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa.

Noutro giro, a r. decisão *a quo*, afastou as glosas em relação a todas as demais despesas tratadas no TVF, mantendo-se a autuação, portanto, apenas quanto as empresas ISBAN, PRODUBAN, AQUANIMA, e PROMO 7, e, neste caso, somente por falta de comprovação da efetiva prestação (superando, pois, a questão afeita aos pagamentos) delimitando, nesta senda, o objeto do eventual recurso voluntário, porventura apresentado.

Finalmente, a despeito de não haver, no caso, a constituição de crédito tributário (insista-se, houve, apenas, a redução de saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativo), a D. Turma recorrida expressamente recorreu de ofício a este CARF, calcando esta parte da decisão nos preceitos do art. 34, inciso I, do Decreto 70.235/72 e da Portaria/MF de nº 63/17.

Cientificado dos termos do julgamento supra em 12 de dezembro de 2018 (e-fl. 4.975), o contribuinte interpôs seu recurso voluntário em 09 de janeiro de 2019 (e-fl. 4.977), por meio do qual, em resumo, sustentou que:

- a) quanto as críticas aventadas pela Fiscalização à falta de exibição dos termos aditivos dos contratos relativos às quatro empresas cuja glosa de despesas foi mantida pela DRJ, que, juridicamente, semelhantes avenças não pressuporiam forma escrita; mais que isso, justifica que, em verdade, o sistema da empresa gera sucessivas minutas com numerações para cada uma e que, em verdade, tais contratos não possuíam diversos aditivos, mas apenas os que foram, efetivamente, trazidos ao processo;
- b) trouxe documentos suficientes para a demonstração da efetiva prestação de serviços, cotejando, neste passo, cada nota fiscal apresentada no curso deste feito, com os respectivos contratos, as informações extraídas do sistema SAP, o controle de pagamentos realizado por meio do sistema YL e extratos de conta corrente e recibos dos prestadores;
- c) quanto a efetiva prestação, sustenta que, em tempos atuais, as tecnologias de comunicação dispensam a elaboração de relatórios, exemplificando, neste passo, que o controle da execução de serviços é feita por meio *conference calls*, e-mails, *Skype*, etc.

Em seguida, passa a discorrer sobre cada uma das empresas prestadoras cuja concretização dos serviços permaneceram em litígio, aduzindo, quanto ao prestador ISBAN que, contrariamente ao afirmado pela DRJ, os relatórios tratados pelos respectivos contratos teriam sido apresentados na petição protocolizada em 25/06/2018, tecendo considerações sobre outros elementos que demonstrariam a dedutibilidade destes dispêndios, incluindo-se, aí, uma declaração do sócio da ISBAN atestando a efetiva concretização das preditas operações.

Quanto a PRODUBAN detalha o cotejamento mencionado alhures para demonstrar, sob sua ótica, que os serviços teriam sido, efetivamente prestados.

Em relação à empresa AQUANIMA, cujo contrato previa a prestação de serviços de consultoria em geral, em adição aos argumentos similares aos anteriormente mencionados, afirma ter apresentado um relatório gerencial, conjuntamente confeccionado, que demonstraria a concreta realização do objeto da predita avença.

Finalmente, quanto a POMO 7, que prestara serviços de correspondente bancário, procedendo ao cotejo mencionado acima e reprisando a assertiva de que tais serviços teriam sido comprovados, tornando injustificada a manutenção da glosa intentada.

Os autos, então, foram distribuídos a este Relator para análise e julgamento.

Este é o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 1302-003.997 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16327.720956/2017-35

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos intrínsecos e extrínsecos de cabimento, razões pelas quais, dele, tomo conhecimento.

Quanto ao recurso de ofício interposto pela DRJ, de outro turno, a mesma sorte não se observa. Isto porque, como destacado alhures, não houve, no caso, a constituição de um crédito tributário, mas, apenas, a redução de saldos de prejuízo fiscal (IRPJ) e de base de cálculo negativa (CSLL).

Neste passo, a própria literalidade do art. 34, I, do Decreto 70.235/72, inclusive invocado pelo acórdão recorrido, afasta o cabimento da remessa oficial. Veja-se:

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.

Desnecessários maiores esforços exegéticos para se cravar que o Recurso de Ofício somente será interposto na hipótese de constituição do crédito tributário com o seus consectários legais; aliás, diga-se, para fins de determinação do valor de alçada é preciso, inclusive, considerar-se o valor da multa aplicada o que, no caso vertente, não ocorreu (justamente por não ter apurado qualquer valor a pagar).

Por estas mesmas razões, diga-se, nem mesmo os setores de preparo dos processos consideraram o predito recurso, não constando dos dados do processo, extraíveis do e-processo, quaisquer menções à sua interposição. Aliás, somente estou me pronunciando sobre a remessa necessária porque, efetivamente, a DRJ assim se pronunciou.

Nesta esteira, e pelas razões acima, não conheço do recurso de ofício.

I DAS NECESSÁRIAS PREMISSAS AS SEREM FIXADAS PARA ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I.1 Da força *probandi* das notas fiscais em feitos cujo objeto seja a glosa de despesas pretensamente operacionais.

Em casos pretéritos, já manifestei entendimento que, reconheço, não é compartilhado pela maioria de meus pares, de que uma vez exibidas notas fiscais ou recibos, cujo conteúdo formal não seja criticável ou cuja idoneidade não tenha sido objeto de questionamentos, há que se reconhecer como comprovada a despesa. Explico.

De imediato, peço especial atenção ao que dispõe o art. 1º da Lei 8.846/94

Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá

ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

Lado outro, a teor dos preceitos do art. 9º, *caput*, do Decreto-Lei 1.598/77, a "*determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova*". O § 1º do aludido preceptivo legal, por sua vez, reza, *litteris*:

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais

Ora, a nota fiscal ou recibo emitidos na forma da Lei 8.846, e em que se observem a presença de todos os requisitos formais pertinentes, não são considerados documentos hábeis e idôneos a comprovar a percepção de receitas? Porque, em situações idênticas, não seriam admitidos, também, para comprovar as respectivas despesas (ou reembolso)? Preenchidos os requisitos legais formais do documento, o § 1º, acima transcrito, não deixaria claro que este faz prova a favor do contribuinte?

Lembrem-se que nos termos do art. 1º da Lei 8.137, inciso V, deixar de emitir nota fiscal quando concretizada uma operação em que semelhante obrigação seja imposta tipifica crime contra a ordem tributária; e, conforme o inciso III do citado artigo, emitir nota fiscal quando não ocorrente uma operação mercantil ou uma prestação de serviços também será considerada crime...

Assim, para se desconsiderar uma nota fiscal, por crer não ter sido prestado o serviço nela descrito, à autoridade lançadora seria imposto identificar, quando menos, indícios de fraude (inciso III) ou, quiçá, vícios formais que lhe retirem a credibilidade. Nestes casos, e somente nestes casos, para que não ocorra presunção da prática de crime contra a ordem tributária, a Fiscalização poderá, e deverá, exigir outros elementos que demonstrem a ocorrência real e efetiva do fato signo-presuntivo contemplado pelo aludido documento. Neste particular, atentem para o que dispõe o § 2º do já mencionado artigo 9º do Decreto-lei 1.598:

§ 2º Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior.

Cabe frisar que a inversão do ônus, legalmente descrito no texto acima reproduzido, só cabe nos casos em que a legislação explicitamente assim dispuser (§ 3º), casos, v.g., das hipóteses tratadas nos artigos 42 da Lei 9.430 e 61 da Lei 8.981.

Fora daí, a nota fiscal, e a respectiva escrituração contábil, somente poderá ser desconsiderada por prova inequívoca produzida *pela Fiscalização*.

I.2 O ônus da prova, o princípio da verdade material e a regra contida no art. 923 do antigo Regulamento do Imposto de Renda (art. 967 do regramento infralegal atual).

O art. 299 do RIR, aprovado pelo revogado Decreto 3.000/99, mas vigente à época dos fatos aqui tratados, vinculava, como requisitos para o reconhecimento e dedução de despesas do lucro líquido, a usualidade e necessidade das despesas incorridas pelo recorrente. O preceito, notem, não trazia qualquer menção ao ônus probatório, limitando, portanto, a

estabelecer pressupostos que, inegavelmente, deveriam ser examinados e demonstrados pela fiscalização.

Realmente, pelo que está delineado nas observações contidas no subtópico anterior, é a própria lei, como já dito, que impõe à Administração Tributária o mister de comprovar a inveracidade das informações constantes dos documentos contábeis e fiscais. Lembrem-se, neste passo, que o art. 923 do aludido e antigo RIR dispunha, textualmente, que a documentação contábil faz prova a favor do contribuinte, desde que lastreada em documentos hábeis e idôneos. Outrossim, o art. 924 (reprodução literal da regra encartada no § 2º do art. 9º do Decreto-lei 1.598, invocado, como já dito, linhas acima) é explícito a impor, ao fisco, o ônus da prova quanto a inveracidade das informações contidas nos aludidos livros e documentos contábeis.

As notas fiscais, neste passo, dão azo aos registros realizados. v.g., no livros diário (como lançamentos individualizados e por dia) e razão (que resume, por conta contábil, os registros contidos no diário). E estas notas fiscais, consoante expus acima, ao se revestirem de todos os elementos necessários a verificação de sua regularidade formal, somente poderiam ser desconsideradas mediante prova inequívoca, da fiscalização, da falsidade de tais informações. O ônus de comprovar, pois, que os serviços suficientes e individualizadamente descritos nos preditos documentos fiscais não foram prestados *é do Fisco*.

Mais que isso, impõe destacar que ato de lançamento, a luz dos preceitos do art. 142 do CTN, está jungido ao princípio da verdade material, enquanto conjunto axiológico de valores que tem, como uma de suas premissas, a garantia constitucional da legalidade e, mais especificamente, na seara tributária, da tipicidade.

Com efeito, ainda que tratamos, na hipótese de despesas, estas compõe o aspecto quantitativo da hipótese de incidência que, por certo, deve manter com o aspecto material, a necessária relação de pertinência lógica alardeada, há tempos, por Geraldo Ataliba. Tais despesas, portanto, conformam aquele signo presuntivo de riqueza, hábil a dar lugar ao surgimento da obrigação tributária, a teor das disposições do art. 114 do CTN, que o define como a *“situação descrita na lei como necessária e suficiente”* ao implemento do comando da norma jurídica tributária. Daí, também, a imposição (deôntica) encartada no art. 142 do mesmo diploma de lei complementar *ex ratione materiae*, que, peço licença, reproduzo a seguir:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Do preceito acima, extraem-se dois elementos primordiais à correta, completa e válida atuação fiscal tendente à realização do lançamento. O primeiro, que para muitos, se constitui na positivação, dentro da norma geral de tributação, do princípio da verdade material, vislumbrável no mister de *“verificar a ocorrência do fato gerador”*; verificar, que tem raiz remota no latim *“veritas”* (verdade) e próxima no também verbo latino *“verificare”*, o qual significa:

1. PROVAR A VERDADE de; 2. Investigar a verdade de. 3. Comprovar a exatidão de; confirmar, corroborar.¹

Objetivamente, o ato de lançamento pressupõe o exaurimento de toda a matéria fática abarcada pela norma jurídica tributária, não só afeita ao próprio aspecto material, mas também em relação aos demais aspectos componentes de sua estrutura, particularmente, aqueles contidos no comando ou consequência: os aspectos quantitativo, pessoal e, ainda que não seja uma unanimidade na doutrina, o finalístico.

A Autoridade lançadora, portanto, deve esmiuçar todo o contexto factual "*necessário e suficiente*" à constatação do tipo tributário, compreendendo, semelhante atividade, também a verificação dos elementos consequentes a fim de se apurar o *quantum*, a sujeição passiva e, se for o caso, a imposição das penalidades cabíveis.

O segundo elemento observado no preceito legal acima suscitado se centra no caráter obrigatório, vinculante, impositivo; o lançamento tributário, diante da constatação da concretização efetiva do fato-tipo, deve ocorrer, não havendo, aqui, espaço para uma atuação discricionária por parte da Autoridade Administrativa. Por isso mesmo, "verificada" a exteriorização do núcleo típico da norma de incidência, com todas as nuances fáticas tratadas alhures (e, portanto, com a constatação completa e suficiente de todos os aspectos, insista-se, da norma jurídica), impõe-se ao fisco a realização daquele ato descrito no predito art. 142. Por óbvio, afora as hipóteses expressamente descritas na lei, não se pode conceber a penalização (administrativa ou penal) do servidor público que deixa de promover o lançamento, especialmente, quando não constatada a ocorrência do fato gerador, mas, apenas, o indício (presunção) de sua materialização.

Por esta razão, é assente na doutrina que as presunções são inadmissíveis no direito tributário (a não ser por expressa previsão legal, reprise-se²). Este o entendimento, v.g., proclamado e defendido por Alberto Xavier³:

Porque no procedimento administrativo de lançamento se tende à averiguação da verdade material quanto ao objeto do processo – indispensável para a aplicação da lei de imposto – nele não se coloca, em rigor, um problema de repartição do ônus da prova como critério de juízo sobre o fato incerto. (...) É hoje concepção dominante que não pode falar-se em um ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito (...), a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro encargo da prova ou dever de investigação (...).

Na ordem jurídica brasileira não pode duvidar-se da solução a dar ao problema em causa: o respeito pela propriedade privada, consagrado constitucionalmente, e que em matéria tributária se reflete no princípio de uma rígida ilegalidade, revela por si só que em caso de incerteza sobre a aplicação da lei fiscal são mais fortes as razões de salvaguarda do patrimônio do patrimônio dos particulares do que as que conduzem a seu sacrifício (in dubio pro libertate).

¹ Novo Dicionário Básico da Língua Portuguesa Folha /Aurélio, p. 670.

² E, ainda assim, determinadas prescrições legais que culminam com a assunção de presunções desafiam questionamentos de validade, notadamente à luz das limitações ao poder de tributar e das garantias fundamentais da ampla defesa e do devido processo.

³ XAVIER, Alberto. Do Lançamento – Teoria Geral do Procedimento e do Processo Tributário, Forense, 1998, pp. 145 e ss.

Dito isto, conluo as considerações acima a partir da seguinte premissa: se quanto a determinado contribuinte se vislumbram indícios da prática de atos (ou omissões), cuja situação (contexto) não se enquadre dentro das hipóteses legais que, como consequência, autorizam a assunção de presunções, tais atos ou omissões devem ser comprovados pela Autoridade Administrativa de forma exauriente; como dito por Alberto Xavier, não se trata de mero traslado do ônus *probandi*, mas, verdadeiramente, de necessidade de se perscrutar toda a matéria fática inerente ao fato-tipo do(s) tributo(s) cujo surgimento da obrigação se investiga.

E como expus anterior, a regra matriz das deduções de despesas operacionais não autoriza a assunção de qualquer presunção.

II O CASO CONCRETO.

II.1 Pedido de diligência.

Ainda que o contribuinte tenha requerido a conversão do julgamento em diligência apenas *ad cautelam*, assumindo, pois, neste particular, o caráter de pedido sucessivo, é necessário, de plano, rechaça-lo.

Com efeito, é preciso ressaltar que em momento algum foi declinado, sequer, o objeto da medida requerida... não foram produzidos quesitos e, ato contínuo, não foram atendidos os ditames preconizados pelo art. 16, §1º, do Decreto 70.235/72.

E, nada obstante, vale reprimir, tal como já exposto como premissa deste julgamento, que o ato de lançamento pressupõe o exaurimento da matéria fática por parte da Autoridade Administrativa. Em especial quanto aquilo cujo o ônus recai sobre os seus ombros, a falta de coleta de elementos que permitam verificar a ocorrência do fato gerador impõe o reconhecimento da improcedência do lançamento; de outro turno, os casos que demandam do contribuinte a construção probatória, o momento oportuno para tanto é a impugnação administrativa, a teor da regra encartada no § 4º do aludido art. 16 (ressalvadas as hipóteses aventadas pelas alíneas "a" a "c" do predito parágrafo).

Ou seja, a instrução probatória do processo administrativo se faz no ato de lançamento ou quando da oposição da impugnação; a diligência, diga-se, não se presta para reinaugurar esta mesma instrução, devendo ser utilizada para aclarar os elementos que já constam do processo. Se o lançamento carece de elementos fáticos, ele é improcedente; se o contribuinte, por sua vez, deixa de trazer provas cujo ônus seja seu, a sua defesa será julgada improfícua. A diligência, insista-se, não se presta para reparar as máculas do ato administrativo, nem tampouco para franquear o complemento de provas de responsabilidade do insurgente.

No caso vertente, até pelo que expos o próprio insurgente, a solução da querela se faz mediante análise do conjunto probatório já constante dos autos o que, a toda evidência, torna dispensável uma diligência ou perícia. A efetiva prestação dos serviços que deram azo às despesas glosadas será evidenciada, ou não, pelos elementos constantes do feito e sua qualificação, para fins de formação de um convencimento, é mister exclusivo do julgador, e ninguém mais.

A diligência, portanto, pretendida pela parte recorrente é a toda monta despicienda.

II.2 Mérito.

Como destacado no relatório que precede este voto a demanda foi delimitada pelo acórdão recorrido, permanecendo o litígio apenas quanto as despesas afeitas às empresas ISBAN, PRODUBAN, AQUANIMA, e PROMO 7; a parte mais substancial do lançamento, relativo aos dispêndios incorridos com outros tipos de negócio foi integralmente afastada pela DRJ, sem que seja possível, aqui, analisá-las, especialmente pelo não conhecimento do Recurso de Ofício interposto.

É necessário destacar que, não obstante não haver considerações por parte da turma *a quo* sobre a comprovação, ou não, dos pagamentos afeitos aos serviços sobre os quais me debruçarei a seguir, o próprio apelo voluntário nos devolve esta discussão, como parte integrante dos próprios pressupostos do lançamento tributário. Nesta esteira, e na forma do art. 1.013, § 1º, do CPC, ainda que esta questão não tenha sido objeto de decisão explícita por parte da DRJ, sobre ela emitirei o competente juízo já que “*serão [...] objeto de apreciação e julgamento [...] todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenha sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado*”.

Dito isto, passo a me pronunciar, destacadamente, sobre cada uma das empresas, cujos serviços prestados foram considerados não comprovados.

II.2.1 ISBAN

A prestadora em questão e a Instituição Financeira ora recorrente firmaram um contrato, nos idos de 2008, por meio do qual a primeira prestaria serviços de “tecnologia” que, por sua vez, comportariam as atividades constantes do anexo I do aludido contrato, juntado à e-fls. 111 e ss, que, além de aponta-las, uma a uma, as descreve de forma clara e substancial.

Importante destacar que à e-fl. 40, por meio de arquivo não-paginável, a empresa trouxe ao feito, também, os termos aditivos ao aludido contrato, em especial o de número 25 em que a vigência do contrato original teria sido prorrogada para o ano-calendário de 2012 e que, destarte, daria suporte às faturas emitidas pela prestadora neste período. A luz desta constatação, diga-se, causa espécie as críticas fiscais quanto a não exibição de todos os termos aditivos já que, *priori*, se prestariam apenas para refletir a realidade no respectivo ano-base (valendo esclarecer, *inclusive*, que o aludido termo ratifica, em sua cláusula primeira, o objeto do contrato original).

Como bem pontuado pela DRJ, a efetiva existência de um contrato formal não seria requisito de validade para o reconhecimento da dedutibilidade das despesas vinculadas à empresa em testilha, já que o pacto reduzido a termo não é pressuposto de validade de acertos contratuais.

A par disto, e como sublinhado anteriormente, as cláusulas necessárias para a verificação do próprio objeto do negócio pactuado, vigentes à época do registro dos dispêndios objetos deste feito, foram, sim, apresentadas e, ato contínuo, não mereciam qualquer reprimenda, sob este prisma, da parte da D. Autoridade Fiscal.

Outrossim, e quanto aos demais argumentos deduzidos pela D. Autoridade Lançadora, mormente a apresentação apenas por amostragem de notas fiscais e, mais importante, a não exibição de relatórios que, a teor da cláusula 5.5 do citado Contrato (e-fls.111), deveriam

ser produzidos pela contratada, vale frisar que, por meio da petição de e-fls. 4.763/4.747, protocolizada em 25/06/2018 e, portanto, antes do julgamento realizado pela DRJ, houve, de fato, a apresentação dos preditos relatórios.

Notem que sobre estes documentos a turma *a quo* não se manifestou, nem mesmo para recusá-los e, portanto, considera-los intempestivos... nada obstante, e a toda evidência, há ali, além de uma declaração da prestadora em que atesta o recebimento dos valores listados nas planilhas apresentadas, a efetiva exibição de relatórios que dão conta, nota a nota, dos serviços desenvolvidos, das horas prestadas e do respectivo valor. Não me é possível, neste momento, fazer o cotejo dos valores ali registrados a fim de compará-los com os lançamentos contábeis que justificaram o preenchimento da DIPJ da empresa; nada obstante, a relação de pagamentos e notas fiscais apresentadas pelo prestador, refletem, com acuidade, os dados contidos no relatório tratado anteriormente (que dá conta dos serviços que justificaram cada uma das faturas), não havendo, neste particular, motivos para desacreditar tais documentos.


Todavia, vale lembrar que o TVF afirma que o valor total descrito pela empresa na conta cosif 8.1.7.39.00-9, subconta 950191, alçou a monta de R\$ 90.283.317,15 (valor este declarado, insista-se, pela empresa, ao apresentar a decomposição da linha 28 da Ficha 5B, da DIPJ/2013, como atestado pela própria autoridade Fiscal e observado no documento de e-fls. 224/227).

Pelo que se deduz da tabela de e-fl. 4.770, o prestador em questão declarou a emissão de notas fiscais na quantia de **R\$ 198.701.738,60** (resultado da soma de cada um dos lançamentos apontados nesta tabela). Esta importância, ainda que mais que suficiente para atestar os valores registrados não conta cosif acima citada, não mantém uma correspondência com ela, é verdade. Tal divergência, entretanto, pode ser justificada, precisamente, pela observância à regra contida na supra citada cláusula 5.5, já que parte das faturas listadas na tabela retro referida não estão contempladas pelo relatório de e-fls. 4.773/4.787. A guisa de exemplo, considere-se as seguintes notas fiscais e valores:

NFE 14325	R\$ 6.149.735,52
NFE14606	R\$ 6.149.735,53
NFE14954	R\$ 6.149.735,53
NFE15085	R\$ 6.149.735,53
NFE15431	R\$ 6.573.263,72
NFE15537	R\$ 7.058.560,92
Total	R\$ 38.230.766,75

Daí porque, inclusive, na planilha de e-fl. 4.788 inexistem informações sobre pagamentos relativos aos documentos descritos anteriormente...

Ainda assim, é importante frisar que as informações apostas nos relatórios tratados linhas acima, coincidem em valores e etapas com as notas fiscais (ao menos as efetivamente trazidas ao feito) constantes dos documentos de e-fls. 4.196 e ss (vale frisar que a empresa trouxe um volume adicional de documentos fiscais por meio do arquivo não-paginável de e-fl.124, mas, ainda, assim, por amostragem) A guisa de exemplo a Nota Fiscal de nº 15569, abaixo reproduzida:

 PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e 201209251632720956000169	Número da Nota 00015569
	Data e Hora de Emissão 13/09/2012 11:34:21 Código de Verificação MAF-P4 R
PRESTADOR DE SERVIÇOS	
CPF/CNPJ: 62.588.793/0001-69 Nome/Razão Social: ISBAN BRASIL SA Endereço: R AMADOR BUENO 00474 - SANTO AMARO - CEP: 04752-000 Município: São Paulo	Inscrição Municipal: 1.231.033-6 UF: SP
TOMADOR DE SERVIÇOS	
Nome/Razão Social: BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. CPF/CNPJ: 90.400.888/0001-42 Endereço: AV PRES JUSCELINO KUBITSCHEK 02041, 2.235 - BLOCOS A - VILA OLIMPIA - CEP: 04543-011 Município: São Paulo	
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	
Elaboração de Programas de Computadores REF.: Setembro/2012 Pedido----- Total 976230----- 131.067,90 976237----- 4.563,56 976238----- 85.487,35 976239----- 79.888,11 976282----- 121.452,30 989393----- 176.979,47 989405----- 17.753,29 989409----- 78.187,89 989449----- 24.827,26 989450----- 120.356,09 989456----- 265.533,61 989459----- 26.316,08 989488----- 40.272,67 989489----- 1.347.351,78 989495----- 249.743,65 989603----- 156.414,71 989616----- 249.868,92 Obrigatorio retenção IR - Rf 4.408,60 Obrigatorio retenção PIS/COPINS/CSL 4,65% - R\$ 75.666,73 Venc.: 06/09/2012 Banco Santander / Ag.: 2008 / 13001360-4	

Pelo que se vê, cada um dos pedidos listados na discriminação dos serviços contida na citada nota fiscal coincide, nos centavos, com os valores e etapas informadas no repetidas vezes invocado relatório supra, mais especificamente, quanto a esta fatura, à e-fls. 4.783. Veja-se:

15469	BR-SNT-12-002096-00	19.998,37	159.986,98	1.236	154	26	Implementar ferramenta para monitoração do Internet Banking PF e
15569	BR-SNT-11-001025-00	156.414,71	962.145,08	7.109	1.156	27	Com a implantação do Projeto de Habilitação do Uso Internacional de
15569	BR-SNT-11-001161-00	131.087,30	2.730.354,37	20.738	996	27	Participação em Estabelecimento, está previsto adequações nos sistemas
15569	BR-SNT-11-001305-00	85.487,95	854.879,52	5.699	570	27	-Criação dos indicadores de crédito imobiliário: Criação dos diversos
15569	BR-SNT-11-001323-00	176.979,47	2.595.035,11	22.657	1.545	27	ESCOPO ATMO canal deve adequar menu do canal para contemplar o
15569	BR-SNT-11-001347-00	245.748,65	5.652.219,02	46.482	2.021	27	-Contrato x Garantias "N" p/ "N" Cobertura de 'n' contratos por 'n' ga
15569	BR-SNT-11-001410-00	40.272,67	1.247.435,14	9.893	319	27	Para que possa efetuar a conciliação, os 2 processos de conciliação re
15569	BR-SNT-11-001440-00	121.452,30	1.457.427,54	11.927	994	27	O sistema deverá ter as seguintes funcionalidades: "Visão comercial"
15569	BR-SNT-11-001447-00	1.347.391,78	7.343.412,65	55.226	10.133	27	Escopo Geral: Integração dos Sistemas VS, L1, L3, AT, VJ, WZ, K6, E2, F
15569	BR-SNT-11-001475-00	26.316,08	296.055,92	1.974	175	27	Melhorias estruturais do superranking com o objetivo de atender as s
15569	BR-SNT-11-001546-00	79.888,11	1.343.051,08	12.166	724	27	Atendimento da Fase 1 - Produto Cobrança através de formulário sim
15569	BR-SNT-11-001556-00	4.563,56	2.775.514,78	190.332	313	27	Adaptar os sistemas do banco Santander (alta e baixa plataforma) pa
15569	BR-SNT-11-001589-00	120.396,09	1.216.066,39	9.274	918	27	Sistemas envolvidos: YA-Arrecadações, OE-Internet Banking PF e Pj, e
15569	BR-SNT-11-001592-00	265.533,61	5.446.813,95	37.790	1.842	27	- Multas - no cadastro do convênio de arrecadação trocar o indicado
15569	BR-SNT-11-001610-00	24.827,26	1.008.929,87	7.000	172	27	Disponibilizar as funcionalidades abaixo: 1. Posição de Embarque 1.1
15569	BR-SNT-11-001623-00	78.187,89	1.115.066,82	7.738	543	27	A demanda propõe a inclusão de novos indexadores na contratação c
15569	BR-SNT-11-001634-00	17.753,29	373.796,20	3.663	174	27	Implementar no sistema IX a rotina de cálculo e ajustar a parametriz
15569	BR-SNT-11-001857-00	249.868,92	461.296,46	7.020	3.803	27	Construção de processos pontuais para atender demandas de consu
15494	BR-SNT-12-001993-00	57.001,48	684.037,76	5.562	463	28	Diversas melhorias foram avaliadas e decidiu-se pela implementaç

Numa análise rápida, a mesma situação se verifica em relação às demais notas fiscais trazidas ao feito o que faz com que se considere factíveis e, noutro giro, reais as informações descritas no relatório em questão.

Assim, e em se levando em conta particularmente os documentos juntados à e-fls. 4.769/4.788 e, mais, o fato de que a DRJ considerou não comprovados tais dispêndios,

exclusivamente, pela falta da exibição dos relatórios tratados pela citada cláusula 5.5 do contrato de e-fls. 111, há que se reconhecer efetivamente demonstrada a dedutibilidade das despesas em análise, provendo-se, pois, neste ponto, o apelo voluntário.

II.2.2 PRODUBAN

Em relação a esta empresa, além das ressalvas concernentes ao problema da falta de exibição de termos aditivos, impende frisar que a DRJ calçou as suas conclusões em contrato trazido à e-fls. 126, instrumento que foi assinado em 1º de janeiro de 2008, com prazo de vigência “*indeterminado*”. Nada obstante, consoante se extrai do documento trazido à e-fls. 3.994 e ss, havia outra avença em vigor e que regravava as relações negociais tidas entre a recorrente e a empresa Produban ao tempo do registro das despesas glosadas.

Notem que este último contrato foi apresentado antes do julgamento realizado pela Turma *a quo* e que deveria ter sido considerado naquele julgamento, valendo, nesta esteira, destacar que, diferentemente do primeiro instrumento, esta última avença não previa qualquer obrigação imposta ao prestador de serviços de gerar relatórios mensais para comprovar a evolução ou a execução das atividades estampadas no predito acerto; nem mesmo a cláusula 8 assim reza. Veja-se:

8.1.2. A métrica dos serviços será efetuada através das áreas de serviço envolvidas (incidências e monitoração, gestão de chamados, relatórios e planejamento) para determinar o volume de serviços, locais e quantidade de Posições de Atendimentos (PAs), sendo considerado um volume médio mensal de **6.000 (seis mil)** PAs operacionais, conforme estabelece a cláusula 3.1.2 deste Contrato.

Isto é, pelo contrato em vigor à data dos fatos examinados neste processo, a cobrança pelos serviços, e respectivos pagamentos, não estava condicionada à exibição de qualquer relatório, nota ou quejandos; pelo contrário, o controle das atividades realizadas pela empresa Produban, textualmente, se dava na forma suscitada pela recorrente (mais especificamente, por meio de reuniões), como se atesta pela Cláusula 3, do Termo Aditivo de nº 2, juntado à e-fls. 4.015 e ss:

3.1. As Partes, sem prejuízo das obrigações estabelecidas no Anexo I — Matriz de Responsabilidade do Contrato ora aditado, de comum acordo estabelecem que a **CONTRATADA**, no âmbito de suas obrigações previstas contratualmente deverá acompanhar e garantir o cumprimento, pelos fornecedores de Serviços do **CONTRATANTE**, de determinados níveis mínimos de serviço (doravante denominados "Níveis de Serviço"), bem como determinadas metas de qualidade e/ou quantidade com relação à prestação dos SERVIÇOS, que deverão corresponder ao padrão existente no mercado para serviços da mesma natureza.

3.2. Em face ao quanto ajustado no item 3.1 acima, todas as atividades executadas pela **PRODUBAN** para o **CONTRATANTE**, vinculadas ao Contrato ora aditado, mensalmente são detalhadas, em reuniões do "**Comitê Nível de Serviço — Executivo**", do qual participam representantes de ambas as Partes e tem por objetivo acompanhar a disponibilidade dos Sistemas, Canais, Produtos e Subprodutos, os níveis de serviços alcançados, respectivos incidentes e problemas relacionados às atividades sob responsabilidade da **PRODUBAN**, bem como, se aplicável, Planos de Ação visando a solução de problemas constatados. As reuniões do Comitê são registradas

em Ata, formalizando, assim, as providencias sob a responsabilidade da **PRODUBAN** visando a manutenção da adequada prestação de serviços.

As atas tratadas no item 3.2, acima, é verdade, não foram trazidas. Mas o contribuinte trouxe, ao feito, ainda que em planilha de *excel* (arquivo não-paginável de e-fl. 5.114), relatório contendo a descrição de inúmeras notas fiscais, os serviços a elas vinculados, os valores despendidos, etc.

A empresa, diga-se, entretanto, não trouxe ao feito a totalidade das notas fiscais emitidas e, mais que isso, tais documentos, além de não contemplarem uma descrição precisa acerca das etapas ou medições realizadas, **não faz menção à avença contratual que lhes daria suporte**, não sendo possível, a partir delas, tão só, a exata compreensão do que, efetivamente, foi realizado pela prestadora de serviços. Aliás, o contribuinte apresentou no feito apenas 5 (cinco) notas fiscais (de um universo de mais de 900 documentos) cuja seleção, para a predita amostragem, foi quando menos infeliz, já que, em relação à elas (n.ºs 11834, 11874, 11856, 11922 e 11954), a planilha alhures tratada é pouquíssimo (ou nada) esclarecedora:

903 - Cota Fixa	0033	PRODUBAN SERVICOS DE INFORMATICA S.	5100198300	19/12/2012	R\$ 11.406.509,12	NFE11954	80040653	Contrato anexo
904 - Cota Fixa	0033	PRODUBAN SERVICOS DE INFORMATICA S.	5100172943	26/11/2012	R\$ 11.442.859,25	NFE11922	80040653	Contrato anexo
905 - Cota Fixa	0033	PRODUBAN SERVICOS DE INFORMATICA S.	5100117282	15/08/2012	R\$ 11.465.274,74	NFE11856	80040653	Contrato anexo
906 - Cota Fixa	0033	PRODUBAN SERVICOS DE INFORMATICA S.	5100134630	17/09/2012	R\$ 11.690.256,34	NFE11874	80040653	Contrato anexo
907 - Cota Fixa	0033	PRODUBAN SERVICOS DE INFORMATICA S.	5100100609	18/07/2012	R\$ 11.873.430,67	NFE11834	80040653	Contrato anexo

Neste passo, cumpre retornar às premissas aventadas no início deste voto...

Os documentos fiscais emitidos e apresentados para dar lastro de credibilidade aos registros contábeis (na forma do art. 923 do antigo RIR) devem estar, suficientemente, preenchidos de sorte a garantir a sua regularidade formal necessária e suficiente a *per se* fazer recair sobre eles a presunção de veracidade. Dito assim, apenas as notas fiscais cuja a descrição do objeto (serviços) seja clara, individualizada e específica atrai, para si, os efeitos do alardeado § 2º do já mencionado artigo 9º do Decreto-lei 1.598 (o qual impõe à Fiscalização o ônus de comprovar a falsidade das informações contidas nos preditos documentos).

Nenhuma das 5 notas fiscais apresentadas (insista-se, num universo de mais de 900 documentos) trazem qualquer descrição específica das atividades desenvolvidas pela prestadora de serviços (ainda que faça referência à etapas ou “*pedidos*” descritos em seu corpo). Mais importante, vale a insistência, não fazem, nem mesmo, qualquer referência a qualquer contrato. E.g., confira-se o documento juntado à e-fl. 3.993:

	PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO	Número da Nota 00011954
	SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS	Data e Hora de Emissão 10/12/2012 17:26:13
NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e	Substitui a NFS-e emitida em 07/12/2012	Código de Verificação YRK59LUA4
263021146000000127		
PRESTADOR DE SERVIÇOS		
CPF/CNPJ: 94.870.567/0001-27	Inscrição Municipal: 8.793.976-2	
Nome/Razão Social: PRODUBAN SERVICOS DE INFORMATICA S.A.		
Endereço: R AMADOR BUEHO 00474, 20077 - SAO JO AMARO - CEP: 04752-000		
Município: São Paulo UF: SP		
TOMADOR DE SERVIÇOS		
Nome/Razão Social: BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A		
CPF/CNPJ: 90.400.888/0001-42	Inscrição Municipal: 3.535.726-6	
Endereço: AV PRES JUSCELINO KUBITSCHEK 02041, 2.235 - BLOCOS A - VILA OLIMPIA - CEP: 04643-011		
Município: São Paulo UF: SP E-mail: cpfnecedeo.es@santander.com.br		
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS		
Assessoria e Consultoria em informática		
REF.: Desembro/2012		
Pedido 2012	Valor	
979260----	45.950,92	
979260----	9.943,015,11	
980794----	1.079.212,20	
979260----	115.659,88	
979260----	120.000,00	
979260----	109.735,51	
979260----	31.557,47	
Obrigatório retenção IR - R\$180.240,24		
Obrigatório retenção PIS/COFINS/CSL 4,65% - R\$ 580.744,76		
Venc.: 21/12/2012		
Banco Santander / Ag.: 2008 / 13001360-4		
VALOR TOTAL DA NOTA = R\$ 11.406.509,12		

Vejam que o padrão desta nota fiscal é o mesmo observado quanto às notas emitidas pela empresa ISBAN (analisadas no tópico anterior). Nada obstante, a mingua de uma descrição específica do conteúdo de cada “pedido”, a validação, do ponto de vista formal, desta nota, perpassaria pela análise de relatórios que pudessem complementar, por assim dizer, o seu conteúdo e, nesta esteira, permitir cravar que:

- quais serviços foram de fato prestados (considerando-se absolutamente genérica, neste passo, a descrição “serviços de ‘*assessoria e consultora em informática*’ ” tal como posto no documento acima reproduzido);
- os serviços prestados ser referem, de fato, ao contrato acima mencionado (assinado em janeiro de 2012 e sobre os quais as notas apresentadas nada dizem);
- que tais serviços são, de fato, necessários à atividade fim da empresa, ora recorrente;
- que todas as etapas (pedidos) ali descritos referem-se, efetiva e concretamente, à serviços tomados pela empresa e lançados em sua escrita fiscal.

No caso da empresa ISBAN, viu de se ver, o relatório bilateral trazido permitiu, de forma precisa e exata, o cotejo das atividades nele descritas com cada um dos pedidos mencionados nas notas trazidas (também por amostragem) pelo que, entendi, estava suficientemente demonstrada a efetiva prestação dos serviços lá mencionados.

No caso vertente, todavia, seja pela descrição inexata (ou genérica) contida nas notas fiscais emitidas pela Produban, seja pela falta de informações concernentes à estes

documentos na planilha de e-fls. 5.113 e, mais ainda, por não se ter trazido ao feito outros documentos fiscais que pudessem ser analisados conjuntamente com a predita planilha, as notas fiscais apresentadas não preenchem os requisitos formais necessários a se lhes emprestar a presunção de veracidade; não se aplicam, ao caso, portanto, os preceitos do já mencionado §2º do art. 9º do Decreto-lei de nº 1.598 e, ato contínuo, não comprovam a dedutibilidade das despesas pretensamente nelas descritas.

E que nem se diga que a DRJ não se pautou pela falta da apresentação das demais notas fiscais para decidir pela manutenção da glosa... de fato, a Turma *a quo*, como dito, parte efetivamente de uma premissa equivocada (de que a exibição de relatórios seria essencial a convalidação das informações contidas nas notas por força de contrato). O equívoco, todavia, se dá quanto a análise do contrato que regravava as relações havidas entre a recorrente e a sua prestadora. A glosa vejam bem, teria que ser mantida a partir das premissas tratadas no tópico II e da necessidade, efetiva, de uma instrução complementar que se faria premente, dado, apenas, a pobreza das informações prestadas, particularmente, nas poucas notas fiscais trazidas..

No caso, a exigência de um documento complementar (relatório, e-mail, extrato das atas previsto na cláusula 3.3, alhures transcrita) é medida de curial importância justamente porque não foi apresentada a totalidade das notas fiscais atinentes ao predito instrumento contratual e, demais a mais, os documentos fiscais juntados, reprise-se, não contemplam uma descrição suficiente e exata sobre os serviços prestados, **nem mesmo, reprise-se pela enésima vez, a sua vinculação ao instrumento contratual anteriormente mencionado**. Não me oponho, à pretensão da insurgente em fazer a prova de suas premissas fáticas por amostragem (o volume de documentos, vê-se, era excessivo)... mas, como dito acima, a escolha das amostras foi absolutamente infeliz...

E, por fim, diga-se, como já alertei anteriormente, não seria, aqui, o caso de se converter o julgamento em diligência para instar a insurgente a trazer os documentos faltantes... a exigência das demais notas fiscais foi perquerida pela Autoridade Fiscal e a falta de atendimento a esta intimação também foi escorreita e devidamente destacada no TVF. Como o disse no tópico II.1, supra, eventual diligência não se presta para reinaugurar a fase instrutória do processo administrativo tributário mas, apenas, para aclarar dúvidas que pairam sobre os elementos já constantes dos autos; no caso, como exposto, a falta de provas decorre do não cumprimento do ônus que, pelo contexto em exame, recairia sobre os ombros do contribuinte, ônus do qual, o recorrente, não se desincumbiu.

Corretas, neste caso, tanto a autoridade fiscal como a própria DRJ (ainda que, com alertado, apenas quanto as conclusões lá tomadas).

II.2.3 Aquanima

O contrato firmado por este prestador e o recorrente (e-fls. 144/187) descreve, *grosso modo*, como objeto, o desenvolvimento de atividades de intermediação de negócios, como se extrai da cláusula 2.1 do aludido contrato:

2.1 Princípios Fundamentais

O contrato e/ou quaisquer de suas Afiliadas atuais ou futuras, por este indicadas, e que venham a aderir ao presente Contrato e dele tornarem-se parte (qualquer destas partes, um “Contratante”) deseja contratar a prestação de Serviços de intermediação de

negociações para a compra de produtos e/ou serviços do Contratante (“Serviços”), conforme especificado no Anexo I deste Contrato.

De fato, como apontado pela DRJ o aludido instrumento contemplava efetivamente a obrigação voltada à Aquanima de apresentar relatórios mensais (Cláusula 3.2 tendentes a comprovar, inclusive, “*a observância [...] dos [...] níveis de serviço*” descritos na Cláusula 3 e tratados no seu anexo II. As medições aí apontadas, contudo, eram necessárias à mensuração, e tão só, da qualidade do aludidos negócios, não se tratando de condição ao aperfeiçoamento da relação jurídica. Aliás, a cláusula 2.4 do citado contrato era substancialmente clara no sentido de que os valores avençados seriam pagos de forma global e antecipada:

2.4 Remuneração Global

As Partes reconhecem que os Preços a serem cobrados pela Contratada pela prestação dos serviços constituem a remuneração global da Contratada sob o presente Contrato, e já contemplam e incluem a remuneração da Contratada por todos Serviços e demais atividades a serem efetuadas pela Contratada nos termos do presente.

Este contrato, diga-se, foi aditado (termo aditivo juntado por meio de arquivo-não paginável – e-fl. 92), que estendeu o compromisso até dezembro de 2012.

Cumpra apenas anotar que o contrato trazido a e-fls. 4.107 e ss detem outro objeto, figurando a Aquanima como **contratante** e não como contratada, pelo que, destaca-se, se compromete a **pagar** ao Santander valores pela captação de clientes desta Instituição Financeira. Este asserto, portanto, não se presta a fazer quaisquer provas acerca da matéria em litígio.

Outrossim, a insurgente, em suas razões recursais, afirma que por meio de petição protocolizada em 26/05/2018, apresentou os relatórios tratados pela Cláusula 3.3, supra, e cuja não exibição teria sido determinante para a manutenção da glosa pelo acórdão recorrido; *permissa vernia*, mas compulsando-se os documentos trazidos a e-fls. 4.107/4.152 e 4.313/4.371 não se divisa, ali, nenhum relatório de medição (muito menos na forma preconizada pelo predito contrato de e-fls. 144 e ss); os citados documentos cingem a comprovar, tão só, o recebimento, pela Aquanima, dos valores descritos em faturas por ela emitidas.

O exame, portanto, da questão passará, a mingua de um relatório específico a retratar a evolução da concretização dos negócios pactuados, pela verificação do contrato firmado e das próprias notas fiscais trazidas ao feito (reprise-se, por amostragem), tomando-se, neste passo, por base, as premissas destacadas no item I, deste voto. Neste particular, e a guisa de exemplo, vejamos o documento fiscal juntado à e-fl. 4.358:

 PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e RPS Nº 999000003621, emitido em 07/12/2012	Número da Nota 00003621
	Data e Hora de Emissão 07/12/2012 10:34:58 Código de Verificação N94F-3R29
PRESTADOR DE SERVIÇOS	
	CPF/CNPJ: 03.728.934/0001-01 Inscrição Municipal: 2.892.592-0 Nome/Razão: AQUANIMA BRASIL LTDA Endereço: AV ROQUE PETRONI JUNIOR 00939, 11º ANDAR - VILA GERTRUDES - CEP: 04707-000 Município: São Paulo UF: SP
TOMADOR DE SERVIÇOS	
Nome/Razão Social: BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. CPF/CNPJ: 90.400.888/0001-42 Inscrição Municipal: 3.535.726-6 Endereço: AV PRES JUSCELINO KUBITSCHEK 02041, 2.235 - BLOCOS A - VILA OLIMPIA - CEP: 04543-011 Município: São Paulo UF: SP E-mail: cpfornecedores@santander.com.br	
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	
Serviço de assessoria e intermediação de compras - SG 2087722 □ AQN □ Contrato SAP: 44000161 2-2 □ Pedido SAP: 974773 Dados para pagamento: Banco Santander (033) Agência: 2144 Conta Corrente: 13000087-2 Retenção IRPF: 26.975,00 Retenção PIS, COFINS, CSLL: 89.312,50 Valor líquido da nota: 1.681.479,17 Vencimento : 20/12/2012 Parcela 9/12	
VALOR TOTAL DA NOTA = R\$ 1.791.666,67	

O documento, acima, descreve serviços consistentes em “assessoria e intermediação de compras” previstos no contrato de nº 44000161, precisamente o instrumento original juntado à e-fls. 144 e ss... há, ainda, ali, a informação de que a predita fatura se referiria ao “Pedido SAP de nº 974773” e, mais, que o valor lá inserido seria relativo à parcela de nº 9/12.

Não há dúvidas de que a nota ou fatura anteriormente reproduzida foi emitida para remunerar os serviços descritos no contrato juntado ao feito. E, diga-se, ainda que a descrição contida no aludido documento seja genérica é preciso frisar que o valor pactuado no aludido contrato independia da evolução dos negócios ali descritos. O valor pago pela recorrente era fixo, tendo sido dividido em 12 parcelas sucessivas; a sua quitação, diga-se, se daria, independentemente, insista-se, da medição tratada pela por vezes citada cláusula 3.3. E este tipo de contratação, vale frisar, não é incomum (na própria advocacia, v.g., é hodierno, absolutamente corriqueira, a pactuação dos chamados contratos de “partido mensal”, em que os contratantes pagam por serviços a serem *potencialmente* prestados – serviços de consultoria jurídica, por exemplo).

O que se poderia cogitar, no caso, seria a inespecificidade do próprio contrato firmado, dado que seu objeto é, a toda monta genérico (daí a descrição, igualmente genérica, contidas nas notas fiscais apresentadas). Afinal estamos tratando, de um contrato de prestação de

serviços de intermediação de negócios o que aponta para a existência de uma relação jurídica trilateral, isto é: i) ter-se-ia de um lado o Santander como comprador ou, não se sabe, fornecedor de um produto/serviço; ii) de outro, o adquirente do produto ou serviço ofertado pelo Santander e; ii) a Aquanima como intermediadora da aludida contratação. Mas o próprio contrato, diga-se, não cuida de apontar que produtos seriam comercializados e a quem... As críticas, neste particular, não teriam que se cingir a comprovação da prestação de serviços em si (que, *a priori*, poderia ser, inclusive, presumida – já que a remuneração é global e inespecífica), mas, claramente, ao preenchimento dos pressupostos do art. 299 do antigo RIR: estaríamos diante, efetivamente, de um serviço necessário e usual à recorrente?

O problema é que este questionamento não foi feito, nem pela D. Autoridade Lançadora, nem tampouco pela DRJ que, de seu turno, fincaram o seu entendimento, tão só, em previsão contratual que, a toda evidência, e como afirmado linhas acima, não retratava condição para a implementação do contrato. Neste caso, nos seria vedado inovar o lançamento para suscitar pressuposto de fato, até aqui, não aventado.

Vejam que, aqui, há uma diferença relevante para a situação analisada no tópico anterior já que, em relação à empresa Produban, as próprias notas fiscais não faziam qualquer menção ao contrato que lhes daria, como alega a recorrente, aso. Ou seja, lá, além da generalidade da descrição dos serviços, não havia, nem mesmo, um vínculo expresso entre os documentos fiscais e o instrumento contratual apontado como lastro jurídico à emissão das preditas faturas.

Os documentos trazidos pelo recorrente, insista-se, comprovam o pagamento e a existência da própria relação jurídica retratada por contrato que, noutra giro, pressupõe, apenas, a apresentação de relatórios mensais para medir a qualidade dos serviços e não a sua efetiva prestação.

Aqui, pelo contexto apresentado e pelas próprias características dos documentos fiscais emitidos, há uma presunção de veracidade das informações neles contidas sendo de se reprisar que sua emissão se daria independentemente da evolução das atividades negociais engendradas pela prestadora. Centrando-se, pois, e apenas, nos fundamentos de fato contidos no TVF e, particularmente, da DRJ – para a qual, nos casos em que a emissão de relatórios não era pressuposto de aperfeiçoamento da relação jurídico-contratual, considerou indedutíveis as respectivas despesas -, há que se reconhecer a improcedência da autuação, provendo-se o apelo neste ponto.

II.2.4 PROMO 7

De antemão, impende destacar, que o contrato de e-fls. 188/216, é especialmente claro ao dispor que o pagamento pelos serviços destacados na cláusula 3 (consistentes na “*oferta e e venda, porta a porta, e telemarketing do POS Santander GetNet*”) somente se dará, na forma de sua cláusula 8, “*de acordo com a quantidade de produtos efetivamente vendidos*”. Nesta hipótese, a elaboração de um relatório detalhado acerca dos produtos comercializados era, em absoluto, *conditio sine qua non*, para o próprio faturamento dos serviços tratados nesta avença. E, a par das alegações do recorrente em suas razões de insurgência, este Conselheiro não localizou, no processo, qualquer cópia de relatórios concernentes aos serviços tratados na avença em testilha.

E ainda que, de todas as empresas investigadas neste feito, a PROMO 7 é a que adotou procedimentos mais claros para descrever, nos respectivos documentos fiscais, os serviços prestados à recorrente, o fato é que, ali, não se consegue divisar, justamente, a quantidade de produtos vendidos, base de cálculo dos preços previstos no asserto em exame. Vejamos, e.g., a nota fiscal trazida à e-fls. 4.590:

 <p>PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e</p> <p>20121227102264579000109</p>	<p>Número da Nota 00000510</p>								
	<p>Data e Hora de Emissão 05/12/2012 19:30:00</p>								
	<p>Código de Verificação UXKK-II U</p>								
PRESTADOR DE SERVIÇOS									
<p>CPF/CNPJ: 09.264.679/0001-09 Inscrição Municipal: 3.705.484-8 Nome/Razão Social: PROMO 7 RECURSOS E PATRIMONIO HUMANO LTDA Endereço: R ACARAPE 00224, 1 ANDAR - SAUDE - CEP: 04139-090 Município: São Paulo UF: SP</p>									
TOMADOR DE SERVIÇOS									
<p>Nome/Razão Social: BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A CPF/CNPJ: 90.400.888/0001-42 Inscrição Municipal: 3.535.726-6 Endereço: AV PRES JUSCELINO KUBITSCHEK 02041, 2.235 - BLOCOS A - VILA OLÍMPIA - CEP: 04543-011 Município: São Paulo UF: SP E-mail: spfornecedores@santander.com.br</p>									
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS									
<p>PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADQUIRÊNCIA: HC FIXO E VARIÁVEL DOS PROTOTIPOS E SUPERVISORES - NOVEMBRO/2012 VENCIMENTO: 24/12/2012 DADOS BANCÁRIOS: BANCO SANTANDER (033) AG 3869 C/C 13.000031-6 Uniqorg: 146-0021 Padrão Contábil: 951073 Conta SAP: 80040052 Nº Contrato: 4400021530 Descrição Contrato: 561710512 Pedido 2012: 1198911 Dados Gestor do Contrato: VITOR VIZIOLI (3553-3018)</p> <table> <tr> <td>Valor Bruto Faturamento...</td> <td>R\$ 1.700.000,00</td> </tr> <tr> <td>IR 1,5%</td> <td>R\$ 25.500,00</td> </tr> <tr> <td>PCC 4,65%</td> <td>R\$ 79.050,00</td> </tr> <tr> <td>VALOR LÍQUIDO PAGAMENTO...</td> <td>R\$ 1.595.450,00</td> </tr> </table> <p>*** Não Reter INSS e ISS ***</p>		Valor Bruto Faturamento...	R\$ 1.700.000,00	IR 1,5%	R\$ 25.500,00	PCC 4,65%	R\$ 79.050,00	VALOR LÍQUIDO PAGAMENTO...	R\$ 1.595.450,00
Valor Bruto Faturamento...	R\$ 1.700.000,00								
IR 1,5%	R\$ 25.500,00								
PCC 4,65%	R\$ 79.050,00								
VALOR LÍQUIDO PAGAMENTO...	R\$ 1.595.450,00								
VALOR TOTAL DA NOTA = R\$ 1.700.000,00									

Se dos documentos fiscais exibidos constasse, quando menos, a quantidade de produtos vendidos e, mais, os níveis de produção tratados pela Cláusula 8.1.2 (que refletem os preços variáveis mencionados no corpo da aludida nota fiscal), poderíamos considerá-la suficiente, a partir das premissas fixadas no início deste voto, para comprovar a prestação efetiva dos serviços.

Sem tal descrição, e sem o relatório tratado pela cláusula 8.1.3 do contrato⁴, as notas fiscais trazidas ao feito não são, formalmente, hábeis (não obstante idôneas) a atrair para a fiscalização o ônus probatório concernente à concretização dos negócios cujas as despesas foram glosadas. Neste caso, tal mister recai, de fato, sobre os ombros do contribuinte que, também aqui, dele não se desincumbiu.

⁴ "A CONTRATADA se obriga a fornecer relatório 3 vezes por semana (segundas, quartas e sextas), apresentando a produção efetivamente executada (...)".

Mais uma vez corretas a Fiscalização e a turma *a quo*.

III CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por NÃO CONHECER do RECURSO DE OFÍCIO e por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO a fim de afastar as glosas concernentes às despesas incorridas com as empresas ISBAN e Aquanima.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca