



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA**

---

<b>Processo nº</b>	<b>19740.000493/2004-84</b>
<b>Recurso nº</b>	150.027 Embargos
<b>Matéria</b>	IRPJ e OUTRO - EXS: DE 2000 e 2001
<b>Acórdão nº</b>	101-95.957
<b>Sessão de</b>	25 de janeiro de 2007
<b>Embargante</b>	Conselheiro MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
<b>Interessado</b>	BANCO BVA S A.

---

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. - OMISSÃO CONTIDA NO ARRESTO. - Os embargos de declaração devem ser acolhidos para suprir omissão contida no acórdão atacado.**

**IRPJ - CUSTOS. DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. GLOSA. - O Ato Administrativo de Lançamento requer seja produzida a prova da ocorrência de fato que, inequivocamente, se subsuma à hipótese descrita pela norma jurídica. A fundamentação da glosa de custos ou despesas operacionais realizadas e contabilmente apropriadas pelo sujeito passivo há de ser acompanhada de elemento probatório, produzido pela Fiscalização, de que os gastos suportados não são necessários à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.**

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROCEDIMENTO REFLEXO. - A decisão prolatada no procedimento instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma empresa, relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.**

*61*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO BVA S.A.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos de declaração opostos, a fim de suprir a omissão apontada e rerratificar o Acórdão nr. 101-95.805, de 19.10.06, para negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 08 MAR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, VALMIR SANDRI, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

## Relatório

Por despacho exarado às fls. 1.876 o Sr. Presidente da Colenda Primeira Câmara do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, com fundamento no artigo 27 do Regimento Interno, aprovado com a Portaria M.F. nº 55, de 1998, opõe EMBARGOS DE DECLARAÇÃO com o objetivo de submeter, à decisão deste Colegiado, proposta de re-ratificação do Acórdão nº 101-95.804, de 19 de outubro de 2006, constante às fls. 1.857 a 1.873, por divergência entre o conteúdo do voto condutor do referido Aresto e o que consta da decisão lavrada às fls. 1.857, relativamente ao exame dos recursos voluntário e “*ex officio*”.

Por ocasião do julgamento de ambos os recursos, foi feito este relato e, após lido, restou proferido o voto como reproduzido na seqüência:

“BANCO BVA S. A., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ do MF sob nº 32.254.138/0001-03, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pela Colenda Nona Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve, em parte, a exigência do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 952/955 (IRPJ) e 959/962 (CSLL), recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão de primeiro grau.

A peça básica de fls. nos dá conta de que a matéria objeto de tributação resulta de:

**“001 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS**

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante deste auto.

.....  
**002 – PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS**

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante deste auto.”

Torna-se necessário, portanto, examinarmos o “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” de fls. 970/991, que, em síntese, assim se refere aos fatos:

“Após o exame dos documentos apresentados em resposta foi possível constatar, a propósito das despesas com contratos de consultoria/assessoria contabilizadas (...), que dentre os pagamentos efetuados nos anos de 1999 e 2000 figuram diversos em favor de BVA CONSULTORIA SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., (...). Trata-se de pagamentos de mesma natureza daqueles que ensejaram autuação anterior, na já aludida fiscalização pertinente aos anos-calendário 1997 e 1998. Cumpre, portanto, examinar em detalhe as circunstâncias de fato e de direito que cercam os pagamentos em questão.

φ

fl

O BANCO BVA detinha, nos anos de 1999 e 2000, uma participação de 99% do capital da BVA CONSULTORIA, conforme cadastro da empresa na Secretaria da Receita Federal (...). Os 1% restantes pertenciam a JOSÉ AUGUSTO FERREIRA DOS SANTOS, diretor-presidente do BANCO BVA.

.....  
Ademais verificou-se, ainda no curso daquela fiscalização, que a contabilidade e os documentos da BVA CONSULTORIA, encontrava-se no Departamento de Contabilidade do BANCO BVA, localizado no Rio de Janeiro.

O documentos encaminhados pela fiscalizada indicam que os serviços prestados pela BVA CONSULTORIA ao BANCO BVA decorriam de contrato de prestação de serviços firmado em 01/07/1996 e seus posteriores aditivos (fls. 242 a 258).

Nos referidos dispositivos contratuais, a BVA CONSULTORIA compromete-se a prestar ao BANCO BVA serviços de apoio à operacionalização das carteiras de Crédito Direto ao Consumidor (CDC), Crédito Pessoal, Crédito Rotativo, Capital de Giro e BNDS (cláusula 1).

Tais serviços consistiriam nas atividades de prospecção e captação de clientela, preparo de documentos, avaliação de riscos e consultoria creditícia, pesquisas cadastrais, acompanhamento de contratos, e assim por diante (cláusula 2).

Como remuneração dos serviços prestados, o BANCO BVA pagaria à BVA CONSULTORIA comissões percentuais sobre os valores efetivamente emprestados ou liberados pelo BANCO BVA em favor dos clientes captados pela BVA CONSULTORIA (cláusula 5).

Para a prestação dos serviços contratados, a BVA CONSULTORIA utilizaria mão-de-obra cedida pelo próprio BANCO BVA e por outras empresas do mesmo grupo econômico, os quais também forneceriam a estrutura física e os meios materiais necessários (cláusula 6).

.....  
O documentos reunidos no curso deste procedimento delineiam claramente o contexto e as circunstâncias em que se produziram as despesas sob exame. A fiscalizada, banco múltiplo autorizado a operar na carteira de crédito, transferiu a empresa do mesmo grupo econômico, sua controlada, atividades instrumentais de operacionalização da carteira de crédito, tais como captação de clientes, obtenção de documentos e acompanhamento de contratos. Trata-se de atividades afetas aos objetivos sociais do próprio banco que este, possivelmente no exercício de sua discricionariedade administrativa, em atenção a considerações de ordem econômica e operacional, teria optado por transferir a terceiros.

Não cabe à Administração Tributária questionar decisões administrativas tomadas no exercício da liberdade de contratar garantida pelo ordenamento jurídico pátrio. Sempre que o exercício das atividades de fiscalização demanda a análise de operações comerciais e financeiras, cumpre à autoridade fiscal examiná-las sob a ótica da legislação tributária, investigando os seus efeitos e resultados fiscais. No caso específico das despesa, cabe à empresa a decisão acerca de sua conveniência e oportunidade, mas cumpre à Fiscalização perquirir quanto à sua dedutibilidade para fins tributários, vale dizer, verificar se as despesas revestem-se dos requisitos legais exigidos: efetividade, usualidade e necessidade. (...).

.....

f  
Bd

Para os objetivos deste procedimento, tem relevância o local da efetiva prestação dos serviços em questão. Neste ponto não há qualquer dificuldade em razão de o contrato de prestação de serviços prever que o banco cederia as instalações utilizadas nas atividades contratadas. Consta mesmo da peça impugnatória ao auto lavrado no âmbito do MPF 202-00.051-1 a informação de que os serviços foram prestados em parte no endereço do banco à época (...).

Examinada a questão da localização física da BVA CONSULTORIA e do local da prestação dos serviços, passemos à mão-de-obra. Como visto, o Livro Registro de Empregados encaminhado a esta repartição, cujo Termo é datado de 01/08/1999, indica a contratação de apenas dois empregados, um no período de 01/08/1999 a 15/09/2000, e outro a partir de 06/09/2000, ambos para função de auxiliar de cobrança. (...) As atividades objeto do contrato de prestação de serviços firmado entre o BANCO BVA e a BVA CONSULTORIA demandam mão-de-obra técnica e especializada, além de, face ao volume das operações, certamente mais onerosa. Todavia, o próprio contrato prevê que, para o desempenho dos serviços contratados, a BVA CONSULTORIA poderia valer-se de mão-de-obra cedida pelas empresas beneficiadas pelas operações, pertencentes ao mesmo grupo econômico, dentre as quais o próprio BANCO BVA. E de fato liste anexa aos relatórios da contratada indica os funcionários envolvidos na execução dos serviços, na maioria como visto, integrantes do quadro de funcionários do BANCO BVA durante o período fiscalizado (...).

.....  
Analisadas em todos os seus aspectos – natureza do serviço prestado, recursos pessoais e materiais empregados – as despesas paga pela fiscalizada à BVA CONSULTORIA carecem do atributo da necessidade. Não importam aqui considerações de ordem empresarial, análise de produtividade e resultado que eventualmente tenham levado o banco a transferir para empresa ligada a execução de parte das atividades inerentes à operacionalização de sua carteira de crédito. O fato é que os serviços foram prestados empregando mão-de-obra já contratada e remunerada pelo banco, recursos materiais do banco, em atividade própria do banco e no interesse do próprio banco. Se o BANCO BVA dispunha dos recursos e conhecimento necessário ao desempenho dos serviços; se os serviços não contrastam com atividade social do banco; e se o banco é beneficiário dos serviços, a alocação de pessoal e material sob a égide de outra empresa não pode ser considerada despesa necessária.

.....  
Foram também solicitadas, no curso da fiscalização, diversas informações e documentos pertinentes a valores deduzidos como perdas nos anos-calendário 1999 e 2000. As referidas perdas incluem-se nos valores registrados a título de “outras exclusões” nas Declarações de IRPJ, conforme fls. 11, 52, 153 a 156 e demonstrativo elaborado pela fiscalizada, a fls. 276.

.....  
Quanto às perdas relativas a créditos contra as empresas PASTAS GEKA e ESTA, cumpre tecer algumas considerações:

#### PASTAS GEKA

Trata-se de crédito sem garantia real, de valor superior a R\$ 30.000,00. Verifica-se que uma das condições de dedutibilidade impostas pela Lei 9.430/96, insculpida em seu art. 9º, § 1º, II, “c”, é a iniciativa e a manutenção, pela credora, de providências judiciais para o recebimento do crédito. (...).

#### ESTA

.....  
P

GD

Segundo informações prestadas pela fiscalizada, a perda referente a crédito contra a empresa ESTA, no valor de R\$ 1.745.826,01, divide-se em duas parcelas: a primeira relativa a crédito originalmente em favor da empresa OTH COMÉRCIO E EMPREENDIMENTOS S/A, transferido ao BANCO BVA após uma série de cisões, como veremos em mais detalhe (...); a segunda corresponde a empréstimo obtido junto à BVA PARTICIPAÇÕES, igualmente transferida ao banco por meio de cisão, no valor de R\$ 133.620,99.

.....  
Embora os referidos documentos indiquem a existência de crédito, não fornecem qualquer indício a respeito da natureza das operações que lhe deram origem. Lembramos que a Lei 9.430/96, em seu art. 9º, admite as perdas decorrentes de operações normais, usuais à atividade da empresa. Acrescente-se que embora o BANCO BVA informe que o vencimento do crédito em questão ocorreu em julho/94, inexiste, nos documentos fornecidos, indicação da data de vencimento.

Novo obstáculo se opõe à parcela identificada pela fiscalizada como empréstimo de BVA PARTICIPAÇÕES a ESTA. A fim de verificarmos o atendimento aos requisitos legais para a dedução fiscal de perdas, é indispensável a apresentação do contrato, instrumento hábil para fazer prova da natureza da operação, seu valor e seu vencimento. Conforme as características do crédito, faz-se necessária prova das providências adotadas pela credora para receber o crédito inadimplido. Não foram apresentados pela empresa os necessários documentos.

.....  
Verifica-se, no entanto, que o BANCO BVA não logrou comprovar o atendimento aos requisitos de dedutibilidade previstos na Lei 9.430/96, no que tange às perdas relativas a créditos contra as empresas PASTAS GEKA e ESTA. Não se comprovou a adoção de medidas judiciais para o recebimento do crédito contra PASTAS GEKA; no caso de ESTA x OTH (credora original), desconhece-se a natureza da operação que deu origem ao crédito e não foi comprovada a data de seu vencimento; e no caso de ESTA x BVA PARTICIPAÇÕES (credora original), também não dispomos de documentos comprobatórios da operação que lhe deu origem, sua natureza, vencimento, e assim por diante.

Em conclusão, cumpre-nos apontar discrepância constatada em análise das declarações de IRPJ, em confronto com o Sistema de Acompanhamento do Lucro Inflacionário e de Prejuízos Fiscais – SAPLI da Secretaria da Receita Federal. O BANCO BVA elaborou três declarações referentes ao ano-calendário 1998: a original, entregue em 28/10/1999, e duas retificadoras, entregues em 25/07/2001 e 20/08/2001, respectivamente. Ocorre que em ambas retificadoras cometeu-se o erro de identificação da declarante como “pessoa jurídica em geral”, em lugar de “componente do sistema financeiro”, como seria correto. Em consequência, utilizou-se o modelo de formulário errado, uma vez que este é gerado pelo Sistema DIPJ com base na qualificação da empresa fornecida pelo declarante. Verifica-se, pela simples comparação entre a declaração original e as retificadoras, que os valores lançados o foram em linhas e rubricas inteiramente inadequadas, distorcendo completamente o resultado apurado. Parte desta distorção foi a geração aparente de prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL inexistentes (...). Em vista do exposto, tomamos o ensejo para INTIMAR a fiscalizada a regularizar a situação mediante apresentação de nova declaração retificadora.”

f/

GJ

Relativamente à empresa contratada para prestação dos serviços, a autoridade lançadora destacou pontos que entendeu relevantes, relacionados com:

- i) Capital Social;
- ii) Domicílio Tributário;
- iii) Remuneração dos Serviços;
- iv) Notas Fiscais Emitidas; e
- v) Inexistência de Pessoal Técnico.

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 1000/1032, foi proferida decisão pela Colenda Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (fls. 1744 a 1753), assim assentada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: GLOSA DE DESPESAS. FALTA DE NECESSIDADE. É desnecessária a despesa com contratação de serviços se a empresa prestadora dos serviços não possui mão-de-obra, estrutura física e meios materiais necessários à execução dos mesmos e se tais recursos são cedidos pela própria contratante.

GLOSA DE DESPESAS. PERDAS RELATIVAS A CRÉDITOS. CRÉDITOS CONTRA TERCEIROS. AUTUAÇÃO POR FALTA DE COMPROVAÇÃO DE MEDIDAS JUDICIAIS PARA O RECEBIMENTO DOS CRÉDITOS. Tendo sido apresentados os documentos comprovando a adoção de medidas judiciais cabíveis, improcede a autuação.

GLOSA DE DESPESAS. PERDAS RELATIVAS A CRÉDITOS CONTRA TERCEIROS. Tendo a interessada informado à autuante que a perda objeto da glosa foi revertida no ano-calendário seguinte, gerando receita tributável, é cabível apenas a autuação por descumprimento do regime de competência, sendo indevida a simples glosa.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: LANÇAMENTO REFLEXO. Aplica-se ao lançamento reflexo o decidido em relação ao lançamento matriz de IRPJ.

Lançamento Procedente em Parte”

Cientificada dessa decisão em 19 de outubro de 2005 (A. R. de fls. 1.766), a contribuinte ingressou com recurso voluntário para este Conselho, cujo inteiro teor é lido em Plenário (lê-se), para conhecimento por parte dos demais Conselheiros.”

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

“Ambos os Recursos atendem às condições para admissibilidade. Deles tomo conhecimento

A Turma Julgadora, acompanhando voto do Ilustre Relator para o Acórdão recorrido, na parte em que se submete ao reexame necessário, afastou a incidência da tributação segundo os fundamentos que abaixo estão reproduzidos:

### “Da glosa de perdas de créditos”

#### a) Créditos da empresa Pastas Geka.

Conforme relatado à folha 989, o motivo da autuação foi a não comprovação da adoção de medidas judiciais para o recebimento do crédito.

A interessada apresenta os documentos de folhas 1341/1344. O documento de folha 1341 é uma certidão judicial, na qual consta que a interessada figura como credor sujeito à concordata da Fábrica de Pastas Geka Ltda. Os documentos de folhas 1342/1344 são uma relação de credores da Fábrica de Pastas Geka Ltda, em que é indicado o crédito de R\$ 268.739,88 para a interessada.

Apesar de entender que o caso concreto ajusta-se mais ao § 1º, inciso IV, e ao § 5º do artigo 9º da Lei nº 9.430/1996 do que à regra indicada pela autuante (§1º, II, c do mesmo artigo), considero que os documentos apresentados comprovam a adoção de medidas judiciais com o intuito de receber os créditos. Assim, atendida a exigência que deu margem à autuação, voto pela improcedência desta parte da glosa.

#### b) Créditos da empresa Esta

Conforme se observa no documento de folha 428, a interessada havia informado à autuante que a perda objeto da glosa foi revertida no ano-calendário seguinte (2001), gerando receita tributável. Assim, a autuação deveria ter sido feita por descumprimento do regime de competência (compensando-se o tributo pago a maior no exercício seguinte e com base em outra capituloção legal) e não como simples glosa. Em vista disto, voto pela improcedência desta parcela da glosa.”

Tendo a Turma Julgadora se atido às provas dos presentes autos e à aplicação das regras jurídicas pertinentes, entendo que a decisão submetida ao reexame necessário não merece reforma.

Relativamente à glosa das despesas, o assunto já foi analisado nos autos do Processo nº 10768.013651/2002-11, de interesse de BVA FACTORING LTDA., anteriormente julgado por esta Câmara, do que resultou o Acórdão nº 101-94.559, razão pela qual faço transcrever o conteúdo do voto proferido naquela oportunidade, “*verbis*”:

“Após destacar uma série do que denominou “*características da empresa contratada*”, a autoridade lançadora deixou registrada a causa ou a motivação da glosa dos gastos apropriados como despesas por prestação de serviços:

“... glosamos as despesas lançadas a título de serviços prestados pela pessoa jurídica Controlada BVA Consultoria Serviços e Participações Ltda, haja vista a impossibilidade de prestação dos serviços ‘técnicos em razão da inexistência de pessoal qualificado na empresa prestadora de serviços’”

Ainda na fase impugnativa a contribuinte apresentou o Termo de Aditivo ao Contrato de Prestação de Serviços, firmado em 09 de janeiro de 1997, termo este que conta com a anuência das empresas (todas integrantes do Grupo Empresarial): BANCO BVA S. A.; BVA HOLDING – PARTICIPAÇÕES S. A.; BVA – PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO DE BENS S. A.; BVA AGROPECUÁRIA S. A.; e BVA CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES MOBILIÁRIOS S. A., cuja cláusula 6 (seis) tem esta redação:

“6 – Toda a mão-de-obra técnica e de apoio, a ser utilizada nas prestações de serviços aludidas nas Cláusulas 1 e 2, será cedida à CONTRATADA pelo CONTRATANTE, pela pessoa jurídica BANCO BVA S/A e pelas demais Empresas do GRUPO ECONÔMICO – BVA, de seus próprios quadros, pelo regime part-time, ou de horas-homem, ou de divisão de tarefas ou qualquer outro regime laboral permitido a Grupo de Empresas, sem alteração global de jornadas, correndo também por conta destas últimas o fornecimento de estrutura física e de meios materiais necessários à execução dos serviços contratados;

6.1 – Ao término de cada período anual, a CONTRATADA ficará obrigada a pagar, ao CONTRATANTE, como ressarcimento de custos e despesas envolvidos nas cessões de meios físicos, materiais e de mão-de-obra descritos no caput, um valor correspondente a 30% (trinta por cento) do total das comissões pagas ou creditadas no período, ou, a critério do CONTRATANTE, a quantia apurada em planilha de custos por este último levantada, acrescido de 20% (vinte por cento) de taxa adicional;

6.2 – Os pagamentos e ressarcimentos de que trata o subitem anterior deixarão de ser devidos pela CONTRATADA se, em razão de performance, as prestações de serviços resultarem para o CONTRATANTE em valores de produção (subitem 5.2) iguais ou superiores às seguintes médias mensais, apuráveis ano a ano excluídos do respectivo cômputo os meses de suspensão ou de interrupção de faturamento.

<u>PERÍODO DE APURAÇÃO</u>	<u>MÉDIAS MENSAIS (METAS) R\$</u>
JAN a DEZ/97	4.600.000,00
JAN a DEZ/98	6.000.000,00

JAN a DEZ/99

7.000.000,00"

Mesmo diante dos elementos probantes trazidos para os presentes autos, o ilustre relator do voto condutor do Areto recorrido deixou registrado:

"Analisando-se a situação pelo aspecto meramente documental, tudo levaria a crer na efetiva prestação dos serviços de consultoria. Todavia, abandonando-se o "mundo do papel", isto é, aquilo que os documentos aparentam e adenrando-se no mundo real, aquele em que as coisas realmente se operaram, evidencia-se que a contratação de consultoria apresenta-se como uma situação totalmente artificial.

.....  
Apesar da cláusula 2 do contrato de prestação de serviços apresentados referir-se atividade meio (fl. 460), pela leitura dos serviços ali descritos, constata-se que serviços terceirizados eram atividades típicas de empresas de "factorintg".

Foge ao razoável acreditar que seria vantajoso para a interessada participar da criação de uma nova empresa para prestar serviços nos quais ela já era especializada, principalmente porque os funcionários, a estrutura física e os meios materiais seriam cedidos por empresas do mesmo grupo econômico, e porque a criação de uma nova empresa implicaria em novos custos, sem maiores benefícios. É oportuno lembrar que, mesmo se pagando o imposto sobre serviços à alíquota reduzida, seria mais conveniente realizar o serviço por conta própria e nada pagar a título de imposto sobre serviços.

A operação só passa a fazer sentido se passarmos a considerar o efeito da dedução dos supostos serviços como redutores do lucro real da interessada. Assim, a interessada leva vantagem.

É convicção deste julgador que documentos só devem ser considerados como efetivo meio de prova na medida em que retratam a realidade. Se aquilo que é descrito no papel conflita com o mundo real, deve-se descartar os documentos e fixar-se apenas no mundo dos fatos. No caso em questão, proceder assim significa ter-se como não efetivamente prestados os serviços d consultoria."

Ao declarar que uma vez considerado o "*aspecto documental*" chega-se à conclusão de que os serviços foram efetivamente prestados, o ilustre relator do voto condutor do Acórdão recorrido, implicitamente, está a admitir que a recorrente, durante a tramitação do processado, apresentou provas com força probante para o convencimento de que estariam presentes não só a necessidade dos serviços para a consecução dos seus objetivos sociais, como de resto que tais serviços foram efetivamente, prestados.

Entendo razoável afirmar-se que nem sempre a prova produzida retrata o fato concretamente acontecido, até porque temos casos de falsificação documental, de falsidade ideológica etc., no entanto, também entendo aconselhável que, sempre, as afirmações dessa envergadura devam ser precedidas de trabalho investigatório, da produção da correspondente contra-prova, não sendo bastante o posicionamento que traduza o convencimento pessoal, cm exteriorização de razões subjetivas, desprovidas de embasamento ou respaldo técnico, jurídico ou mesmo probatório.

A recorrente trouxe para os presentes autos não só prova do faturamento, com a correspondente emissão das notas fiscais de prestação dos serviços, retenção do Imposto de Fonte, como também cópias dos "RELATÓRIOS" elaborados a partir das operações efetuadas, dos quais constam: i) rol dos empregados que participaram na execução dos serviços; ii) o nome de cada cliente, com os quais restaram realizadas operações de crédito; e iii) o montante dos recursos aplicados nas operações contratadas e, de conseqüência, o valor correspondente à comissão que lhe era devida.

De outro lado, a Fiscalização sequer se dignou de promover qualquer investigação, por superficial que pudesse ser, com vistas a buscar comprovação da inadequação da prova produzida pela pessoa jurídica autuada com a realidade concretamente acontecida. Vale dizer, a falta de iniciativa, traduzida também pelo silêncio da Delegacia da Receita Federal de Julgamento sobre a questão em debate, quando do julgamento do litígio em primeira instância administrativa, no nosso sentir desautoriza a exteriorização de insinuações que traduzam tão somente posicionamento meramente teórico, destituído de qualquer suporte, seja ele jurídico, técnico ou fático.

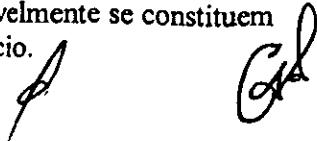
A questão da dedutibilidade dos gastos suportados pelas pessoas jurídicas, a título de despesas operacionais, é das mais tormentosas e das que mais mereceu manifestações por parte deste Tribunal Administrativo. Entendo que cada manifestação deve ter sempre presente os elementos e as circunstâncias que informam o caso concreto, sem que sejam olvidadas, também, as investigações e as provas produzidas pelas partes interessadas.

Relevantes, no caso, alguns comentários apresentados pelo Insigne e profundo conhecedor da matéria, notadamente quando se trata de tributação pelo Imposto de Renda, NOÉ WINKLER, em sua obra "IMPOSTO DE RENDA", Ed. Forense, 2ª edição, Rio de Janeiro, 2001, págs. 429 e seguintes:

"A lei tributária ao estabelecer a renda imponível da pessoa jurídica tenciona delinear seu tipo – que denominaríamos de *lucro fiscal* – policiado na sua contextura, de modo que venha a produzir uma figura tributária que contenha um rendimento expressando um resultado positivo, segundo certos conceitos de receita, custo e despesa. Objetiva, com essa disciplina, eliminar distorções negativas que poderiam, por atos de liberalidade, alheios à atividade explorada, reduzir ou anular os réditos das gestão empresarial.

Refere-se a lei a despesas *necessárias ou normais*, definindo-as como *usuais ou normais* no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Há, nessa conceituação, acentuado grau de subjetividade pela ausência, mesmo exemplificativa, das despesas indeutíveis, ou "desnecessárias", no conceito fiscal, pela própria impossibilidade de fazê-lo.

O Fisco tem impugnado encargos que aparentemente podem não trazer o rótulo de *necessárias* para a fonte produtora, mas que indiscutivelmente se constituem em ônus, embora esporádicos, inerentes ao risco do negócio.



Cada situação contém suas peculiaridades.

É inseguro fazer-se generalizações em torno deste assunto. (...).

Por outro lado não nos parece razoável impugnar-se encargos contratuais, legítimos, vinculados à contratação de profissionais qualificados. Estes exigem, em seus contratos, notadamente técnicos estrangeiros, viagens pagas, de férias, ao país de origem. O fisco tem considerado esse encargo contratual como *liberalidade*, e não o tem admitido como dedução. A nosso ver, são encargos perfeitamente enquadráveis como *remuneração adicional* e, como tal, dedutíveis na pessoa jurídica. (...).

A *liberalidade* entendida pelo Fisco é variável, indiscriminada, pois não há norma legal que limite seu entendimento.

Razoável, e aceitável, é a sugestão do esclarecido tributarista Ricardo Mariz de Oliveira (in- "RT Informa", nº 241/242, de 1980) quando propõe que o conceito de necessidade deve ser entendido objetivamente, e acrescenta:

"Não se deve entender que o conceito de necessidade envolve a característica de *obrigatoriedade* ou *compulsoriedade*. Neste particular, muita confusão tem surgido, através da inadequada consideração do que seja liberalidade (grifamos)."

Por exemplo, no Parecer Normativo CST – 582/71, o fisco considerou indedutíveis viagens de férias de empregados contratados em outras cidades, declarando que são vantagens concedidas por mera liberalidade da empresa, e, por conseguinte, não são dedutíveis.

Tudo isso demonstra que o conceito de necessidade deve ser estabelecido objetivamente. Só um critério objetivo, ao alcance indiscriminado de todos, explica a dedutibilidade das despesas referidas nos exemplos acima e exclui controvérsias de interpretação originadas de subjetivismo, variáveis de indivíduo para indivíduo.

Tendo presente esta premissa, podemos dizer que uma despesa é necessária quando por inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou até mesmo que surja em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha.

Em contraposição, a despesa é não necessária quando for decorrente de ato de liberalidade, não no sentido de espontaneidade mas no sentido jurídico do ato de favor, estranho aos objetivos sociais (grifamos).

Só com critério objetivo é possível conhecer e determinar exatamente, sem perigo de controvérsias pessoais, a natureza de despesas com despesa necessária à empresa.

E tal critério ampara-se perfeitamente no art. 47 da Lei nº 4.506. Basta reler o art. 47 e constatar que ao mesmo se ajusta a afirmação de que não são necessárias as despesas oriundas de atos de liberalidade, isto é, estranhas aos objetivos sociais."

f

GD

A tão complexa matéria não causa estranheza a variada e farta jurisprudência inserida em Nota a este artigo, a que nos reportamos."

Nosso ordenamento jurídico alberga mandamento segundo o qual a determinação da base imponível do Imposto de Renda (lucro real) está sujeita a verificações de sua exatidão, podendo, para tanto, a autoridade tributária proceder ao exame de livros e documentos utilizados para escrituração pelo próprio sujeito passivo, como também na escrituração de terceiras pessoas, além de informações ou esclarecimentos prestados diretamente pelo contribuinte ou por terceiros. Pode, ainda, valer-se a Fiscalização de qualquer outro elemento de prova em direito admitida.

Por outro lado é certo que uma vez promovida a escrituração contábil segundo as regras jurídicas vigentes, esta faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, cabendo ao Fisco provar a inveracidade desses mesmos fatos (Dec. Lei nº 1.598/77, art. 9º, §§ 1º e 2º).

Há, ainda, outro aspecto a ser considerado, notadamente no caso de lançamento de ofício, quando a regra jurídica inserta no § 1º do artigo 79 da Lei nº 5.844, de 1943, reafirmando o princípio de que o ônus da prova cabe à Fiscalização, estabelece que uma vez prestados esclarecimentos por parte do contribuinte, estes só poderão ser impugnados com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Assim, não é por outra razão que este Conselho firmou sedimentado entendimento no sentido de que primeiramente cabe à Fiscalização promover trabalho de investigação para, posteriormente, havendo razoáveis dúvidas ou indícios de que o negócio não tenha sido realizado, intimar a pessoa jurídica a comprovar não só a necessidade, como também a efetividade dos gastos suportados.

A propósito do assunto, cumpre trazer à colação, dentre outras, as ementas que estão transcritas na seqüência:

Acórdão nº 101-82.732, de 1992:

*"DESPESAS DESNECESSÁRIAS – O lançamento da glosa e valores, porque relacionadas com os sócios, amparadas em notas fiscais emitidas contra a empresa, com endereço dos estabelecimentos da mesma, só se justifica quando embasada em elementos concretos do desvio."*

Acórdão nº 107-05.597, de 1999:

*"O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (CTN art. 3º e 142), compete à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto por definição (CTN art. 3º), não pode ser usado como sanção."*

Acórdão nº 101-84.789, de 1993:

“DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA (CONSULTORIA) – São hábeis a comprovar despesas operacionais não apenas notas fiscais, como também as faturas, duplicatas e recibos que indiquem as operações realizadas e respectivos valores, de modo a se poder aferir a necessidade e a normalidade dos dispêndios.”

Acórdão nº 105-4.992, de 1990:

“FUNDAMENTO DA GLOSA – O fundamento da glosa de despesas operacionais que o contribuinte comprovou terem sido realizadas e contabilizadas há de ser, sob pena de insubstancial o auto de infração, a prova de que tais despesas não são necessárias à manutenção da fonte pagadora, a ser produzida nos autos, pela fiscalização.”

Acórdão nº 105-4.624, de 1990:

“PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Se a fiscalização não comprovar, de modo incontestável, a não execução do serviço, as notas fiscais de serviços, os recibos de pagamentos e as declarações atestando a execução dos mesmos, fazem prova a favor da acusada.”

Elucidativa é a síntese contida na ementa do Acórdão nº CSRF/01-900, de 1989:

“NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO – NOTAS FISCAIS SIMPLIFICADAS – O art. 47 da Lei nº 4.506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao estabelecer que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que se comumente se denomina de *cláusula geral*. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto.”

Com razão, pois, a recorrente quando sustenta:

“44. E, com efeito, uma análise cuidadosa da jurisprudência administrativa que exige a prova de prestação efetiva dos serviços, revela que em todos os casos existiam indícios de práticas simulatórias, freqüentes na emissão das chamadas “*natas frias*. Em todos eles a prestação efetiva dos serviços era inverossímil, fosse por falta de conexão entre os objetos sociais das duas empresas, ou porque o quadro do pessoal da prestadora dos serviços em causa não era habilitado ou suficiente para realização dos serviços em causa, ou, ainda, a prestadora de serviços era empresa irregular, como o CGC suspenso. Então, sim, havendo fortes indícios de inverossimilhança de prestação de serviços, isto é, de simulação na emissão das notas fiscais e dos recibos, poder-se-ia admitir uma inversão do ônus de prova contra o contribuinte.

45. Bem está de ver que a jurisprudência invocada pelo auto de infração não se aplica ao caso da RECORRENTE que, além de lograr comprovar a efetiva prestação dos serviços pelos únicos meios documentais hábeis, não apresenta

qualquer irregularidade que pudesse ter levado a concluir pela inverossimilhança das despesas efetuadas a esse título, como o fez o auto de infração, pelo que, quanto a esse ponto, confia a RECORRENTE que a decisão de 1<sup>a</sup> instância administrativa – que manteve a glosa das despesas de assessoramento por suposta insuficiência da comprovação da efetividade da prestação dos serviços contratados, ha de ser, integralmente, reformada por este E. Conselho de Contribuintes, anulando-se, via de consequência, o auto de infração lavrado, inclusive no que se refere à exigência reflexa da contribuição social sobre o lucro.”

No que se refere à Contribuição Social sobre o Lucro, como visto trata-se de exigência reflexa, cabendo aplicar a mesma conclusão a que se chegou relativamente à exigência do IRPJ, face à relação de causa e efeito existente entre os ambos os lançamentos.

Na esteira destas considerações, voto no sentido de que seja negado provimento ao recurso “ex officio”, e dado provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões (DF), em 25 de janeiro de 2007

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL