



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

Processo nº.: 10480.010807/2001-48  
Recurso nº.: 145.134 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO  
Matéria : IRPJ E OUTRO – Exs: 1998 a 2000  
Recorrente : 4ª TURMA DRJ – RECIFE - PE e PMPAR S/A.  
Sessão de : 23 de maio de 2007  
Acórdão nº : 101- 96.152

## **RECURSO EX OFFICIO**

**DESPESAS OPERACIONAIS – GLOSA DE DESPESAS CONSIDERADAS DESNECESSÁRIAS** – As despesas efetivamente suportadas pela pessoa jurídica, que guardem conexão com as atividades por ela desenvolvidas, sendo usuais e normais devem ser consideradas dedutíveis para efeito de se determinar o lucro tributável.

**DESPESAS COM JUROS E VARIAÇÃO MONETÁRIA DECORRENTES DE AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA** – As despesas com Juros e Variação Monetária decorrentes da assunção da dívida permutada pela participação societária no caso de empresas cujo objeto é a participação em outras empresas, são dedutíveis por serem necessárias à aquisição do investimento.

## **RECURSO VOLUNTÁRIO**

**IRPJ – DECADÊNCIA – LUCRO REAL ANUAL** – O prazo decadencial do direito do fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, para as pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro real anual é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, contar-se-á do final do ano-calendário respectivo, salvo se comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

**NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE – IMPROCEDÊNCIA** – Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando o mesmo possui todos os elementos necessários à compreensão inequívoca da exigência e dos fatos que o motivaram, encontrando-se ainda, com o correto enquadramento legal da infração fiscal.

NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não restando comprovada a ocorrência de

preterição do direito de defesa nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não há que se falar em nulidade do lançamento. Se a autuada revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

**IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS** – É procedente a exigência decorrente da ação fiscal que resultou em lançamento a título de omissão de receitas apurada por meio do cotejo entre o valor constante nos comprovantes fornecidos por instituições financeiras com a escrituração mercantil da empresa.

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

**IRPJ – GLOSA DE DESPESAS – FALTA DE COMPROVAÇÃO** – Deve ser mantida a glosa de despesas por falta de comprovação, quando a pessoa jurídica deixa de atender os dispositivos previstos na legislação tributária, além da existência no processo, de evidências que não foram envidados esforços para a necessária comprovação.

**IRPJ – GLOSA DE DESPESA DECORRENTE DE ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÕES NA ALIENAÇÃO DE CONTROLE ACIONÁRIO** – Uma vez que se trata de operações normalmente praticadas na alienação de participação acionária majoritária, comprovadas por contratos de transferência de direitos e obrigações e sobre as quais não pairam quaisquer dúvidas quanto à sua efetividade, legítima sua dedução para fins de apuração do lucro real.

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO** - Havendo falta ou insuficiência no recolhimento do tributo, impõe-se a aplicação da multa de lançamento de ofício sobre o valor do imposto ou contribuição devido, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96.

PROCESSO Nº. : 10480.010807/2001-48  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.152

**JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC**

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos de ofício e voluntário interpostos pela 4ª TURMA DRJ – RECIFE - PE e PMPAR S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, REJEITAR as preliminares de decadência e de nulidade suscitadas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) excluir da exigência os subitens 2.2.02; 2.2.03; 2.2.07; 2.2.08; 2.2.09; 2.2.11; 2.2.12, bem como os itens 3 e 4 do Termo de Verificação Fiscal; 2) admitir a compensação do IRFONTE sobre as aplicações financeiras tributadas a menor pela recorrente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Recurso nº. : 145.134 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO  
Recorrente : 4ª TURMA DRJ – RECIFE - PE e PMPAR S/A.

## RELATÓRIO

Tratam os presentes autos de recurso voluntário (fls. 3995/4024) interposto por PMPAR S/A, já qualificada nestes autos, e de recurso *ex officio*, da 4ª Turma de Julgamento da DRJ/RECIFE-PE, nos termos do Acórdão nº 10.586, de 13/12/2004 (fls. 3948/3985), que julgou parcialmente procedente o lançamento relativo aos autos de infração de IRPJ, fls. 32 e CSLL, fls. 38.

Consta do auto de infração as seguintes irregularidades fiscais:

1. Contabilização de Despesas Indedutíveis – Dos anos-calendário de 1997 (R\$ 17.068.973,07), 1998 (R\$ 2.771.226,79) e 1999 (R\$ 69.028,85), nas contas descritas no item 2 do Termo de Verificação Fiscal, fls. 19 a 24 do processo. A tributação teve por enquadramento legal os arts. 193, 195, inciso I, 197, parágrafo único e 242 do RIR/94, bem como o disposto nos arts. 247, 249, inciso I, 251 e parágrafo único e 299 do RIR/99.
2. Omissão de Receitas Financeiras – Dos anos-calendário de 1997 (R\$ 9.075.869,41), 1998 (R\$ 4.352.134,86) e 1999 (R\$ 4.918.599,06). O enquadramento legal da tributação é composto pelos seguintes dispositivos legais: arts. 195, inciso II, 197, parágrafo único, 224, 225 e 317 do RIR/94, bem como os arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 277, 278 e 373 do RIR/99.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou, tempestivamente a impugnação de fls. 2236/2267.

A turma de julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial do lançamento, conforme aresto acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

**DECADÊNCIA. INÍCIO DA CONTAGEM.**

Tratando-se de lançamento por homologação o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador.

**OMISSÃO DE RECEITAS. OUTRAS RECEITAS FINANCEIRAS.**

Deve ser oferecido à tributação o rendimento bruto auferido em aplicações financeiras de renda fixa

**CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS.**

As despesas para serem dedutíveis devem ser documentalmente comprovadas e guardarem estrita correlação com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita, sob pena de glosa dos seus valores.

**DESPESAS PAGAS EM NOME DE TERCEIROS.**

As despesas pagas em nome de outra pessoa jurídica não estão contempladas no conceito legal de despesas operacionais, não podendo ser consideradas dedutíveis à luz da legislação do imposto de renda.

**DESPESAS COM JUROS E VARIAÇÃO MONETÁRIA DECORRENTES DE AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.**

As despesas com Juros e Variação Monetária decorrentes da assunção da dívida permutada pela participação societária no caso de empresas cujo objeto é a participação em outras empresas, são dedutíveis por serem necessárias à aquisição do investimento.

**CONTRATO DE MÚTUO. CARACTERIZAÇÃO.**

Irrelevante a forma pela qual o empréstimo se exteriorize: contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamento em conta corrente. Qualquer feitio que configurar capital financeiro posto à disposição de outra sociedade sem remuneração, ou com compensação financeira inferior àquela estipulada na lei, constitui fundamento para aplicação da norma legal.

**JUROS SOBRE MÚTUO. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO.**

Verificada a existência de mútuo oneroso, é legítima a exigência de reconhecimento de receita de juros ao lucro líquido da mutuante.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.**

A Secretaria Receita Federal, como órgão da Administração Direta da União, não é competente para apreciar alegação de inconstitucionalidade de norma legal. Como entidade do Poder Executivo, cabe a SRF, mediante ação administrativa, aplicar a lei tributária ao caso concreto.

**MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO.**

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.**

A tributação reflexa é matéria consagrada na jurisprudência administrativa e amparada pela legislação de regência, devendo o entendimento adotado em relação aos respectivos Autos de Infração acompanharem o do principal em virtude da íntima relação de causa e efeito.

**Lançamento Procedente em Parte**

Desta decisão, a turma de julgamento de primeiro grau interpôs recurso ex officio, tendo em vista que a parcela excluída da exigência ultrapassa o limite de alçada.

Cientificada da decisão de primeiro grau em 31/01/2005, conforme doc. às fls. 3989, a contribuinte protocolizou no dia 01/03/2005, o recurso voluntário, no qual apresenta em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que, tendo em vista que somente tomou ciência do lançamento em 20/06/2002, deve-se reconhecer que a autuação somente poderia se reportar aos fatos geradores posteriores a junho de 1997, em razão da ocorrência de decadência;
- b) que a decisão de primeira instância afirma que não ocorreu a decadência porque a recorrente tomara ciência da autuação em 28/06/2001, e no relatório, afirma que em 20/06/2002 foi lavrado novo Termo de Verificação Fiscal, bem como novo Termo de Ciência e Reabertura de prazo, por erro de forma cometido pelos autuantes. Ora, se o primeiro TVF deixou de existir, por ter sido substituído, não é razoável argumentar que o prazo decadencial não começa a partir desse novo termo e sim do primeiro, eis que a fiscalização poderia, a seu bel prazer, lavrar tantos termos quantos fossem necessários para prevenir a decadência, sem critério algum, modificando-os depois, motivo pelo qual a recorrente requer o reconhecimento da decadência;
- c) que, se há novo TVF, é deste (20.06.2002) que se conta o prazo decadencial para homologação;
- d) que é empresa de participação e empreendimentos e dispõe no seu ativo de Imposto de Renda a recuperar que deveria

ser abatido das pretensas omissões fiscais apontadas nos autos de infração. Nas empresas de participação o imposto de renda na fonte incidente sobre as aplicações financeiras e juros sobre capital próprio acumula-se tendo em vista a impossibilidade de recuperação uma vez que os rendimentos daquelas empresas têm origem em outras pessoas jurídicas (dividendos, equivalência patrimonial) e são tributados exclusivamente na fonte (nas participadas) não havendo nova tributação na distribuição de dividendos. O impugnante por dispor de saldo de IRF transferiu parte desse ativo para a HIPERCARD, então empresa interligada, transferência efetuada nos moldes das Instruções Normativas nº 21 e 73 de 1997, para que aquela empresa compensasse débitos seus para com a União, procedimento esse permitido à época, porque ocorreria antes da IN 41/2000. Ocorre, todavia, que essa transferência foi desfeita e a HIPERCARD estornou mediante recolhimento do valor compensado, o que serviu para aumentar o saldo, no impugnante, do imposto a recuperar. Nos termos dos arts. 2º, incisos I, II e III e 12, §§ 1º, 2º e 3º da IN nº 21/97, transcritos nas fls. 3116. A compensação além de ser um direito do contribuinte, é obrigação imposta ao fisco, quando do procedimento de ofício. Entretanto, os autuantes, mesmo diligenciando sobre o pedido de compensação, promoveram auditoria na sua contabilidade, sem se manifestar sobre a razão primeira da sua auditoria que foi o pedido de compensação. Os autuantes induziram a fiscalizada a estornar o valor compensado, que foi o objeto da auditoria, mas, mesmo assim, lavrou o procedimento fiscal de ofício, sem compensar o imposto pago a maior, como era de sua obrigação, desobedecendo ao art. 12 da IN 21/97, o que impõe a declaração de nulidade da inicial;

- e) que, se não forem declarados nulos os autos de infração, que seja o IRF de 1997, atualizado até 31.12.2000 de R\$ 839.490,00 e saldo de 2000 que é de R\$ 1.040.573,94, como abatimento que o julgador entender devido;
- f) que, em relação a omissão de receitas, parte da diferença originara-se da utilização do regime de competência na contabilização das receitas, onde contabilizara as receitas incorridas, rateando-as em função do vencimento, enquanto o fisco está usando o regime de caixa. A título exemplificativo o contribuinte cita o valor R\$ 12.644,65 que segundo os autuantes foi omitido em 11/97 e para o impugnante foi contabilizado como receita em 21.12.96, conforme cópia do lançamento no Diário;
- g) que cabe ao fisco, em caso de diferença, ajustar os dois períodos base de apuração do imposto e da contribuição social sobre o lucro na forma da legislação em vigor, conforme Pareceres Normativos 02/96 e 57/79. O regime de

competência está albergado pela Lei nº 6.404/76 (das Sociedades Anônimas) art. 187 e pelo Decreto nº 1.597/77, art. 6º;

- h) que, no caso em lide o fisco deixou de considerar que as receitas pretensamente omitidas, que não constam dos períodos referidos no Relatório Fiscal, anexo ao auto de infração, foram oferecidas à tributação, obedecendo ao regime de competência, por meio de rateio das receitas de aplicações financeiras proporcional aos respectivos vencimentos. Se porventura inexatidão houvesse seria obrigação do fisco ajustar os dois períodos consoante legislação em vigor. Quando o fisco deixa de realizar o ajuste nos dois períodos, ou seja, deixa de observar o Parecer Normativo 02/96, os lançamentos ficam sujeitos a declaração de cancelamento;
- i) que, outra razão justificativa das supostas omissões é que o contribuinte vinha considerando no seu registro contábil a receita deduzida do IRF incidente sobre a aplicação financeira, como provam os valores de R\$ 55.684,28 e R\$ 10.567,06 (fls. 189 e 190 do processo);
- j) que, em relação a glosa de despesas, todas foram realizadas na atividade da recorrente, guardando pertinência com a sua atividade desenvolvida. Nos itens 2.2.01, 2.2.02 e 2.2.03, a acusação fiscal é que são gastos de responsabilidade da empresa Bompreço S/A Supermercados do Nordeste. Ocorre que as despesas são do Bompreço S/A, atual PMPAR e não dos Supermercados do Nordeste;
- k) que, com relação às demais glosas, o procedimento fiscal alega a ausência de contrato. Ora, a dedutibilidade está condicionada à necessidade e pertinência com a atividade do sujeito passivo e não pela existência de contrato;
- l) OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS – que aprovou o projeto de construção do Shopping Center Tacaruna e, através de contrato, abriu crédito no valor de R\$ 50.000.000,00, para ser liberado à medida dos gastos despendidos na construção. Posteriormente, acordou o aditamento deste contrato, dispondo que as liberações efetuadas seriam adiantamento para futuro aumento de capital da investida Tacaruna Participações e Empreendimentos Ltda., excluindo, por conseguinte, a incidência dos juros que haviam sido estabelecidos no contrato original;
- m) que em setembro de 1998, foi integralizado ao capital social de Tacaruna Participações o valor de R\$ 36.059.268,48, conforme alteração contratual. Este montante corresponde às liberações efetuadas a título de adiantamento para futuro aumento de capital, até a data da alteração contratual. Inobstante, o fisco glosou o estorno da receita de juros

equivocadamente contabilizada contra Tacaruna; perceba-se que justamente por ter sido equivocadamente contabilizada é que foi estornada;

- n) que o estorno é legítimo por força do contrato firmado entre as partes, já que no 1º aditamento ficou estabelecido que o valor disponibilizado pela recorrente não sofreria juros, pois que se tratava de adiantamento para futuro aumento de capital;
- o) OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS – JUROS SOBRE CONTRATO DE MÚTUO – NÃO CONTABILIZADOS E DESPESAS INDICADAS NOS ITENS 2.1, 2.2.01, 2.2.02, 2.2.04, 2.3, 2.4, 2.4.03, 2.7 E 2.8, DO TVF – que houve nulidade da decisão de primeiro grau, posto que os dispositivos não compadecem com a hipótese em lide, ocorrendo o cerceamento do direito de defesa. O fisco não pode transformar qualquer obrigação contratual em mútuo, porque há de prevalecer a intenção das partes, sob pena de negar vigência de regra do direito privado. E a intenção das partes foi a de que a recorrente seria responsável pelas contingências fiscais, trabalhistas, previdenciárias e cíveis, após a venda da participação societária;
- p) que, pelo contrato de venda das ações, ficou convencionado entre a Royal Ahold, nova controladora de Bompreço S/A – Supermercados do Nordeste e a recorrente, que caberia ao Supermercado realizar os pagamentos das referidas contingências, sendo, posteriormente, reembolsados pela recorrente. E se houvesse depósitos judiciais liberados por ganho de causas, seriam, igualmente, devolvidos, tão-logo a causa fosse decidida em favor da recorrente. Ressalte-se dois pontos fundamentais: primeiro: que foi condição essencial para concretização do negócio de venda da participação societária a assunção das contingências fiscais, quer favoráveis, quer contrárias; segundo: que há despesas e receitas. O fisco só se preocupou em glosas as despesas por serem em maior volume, além de serem mais convenientes ao Fisco;
- q) que as despesas foram necessárias à consecução de venda das ações e não é razoável que se pague imposto de renda sobre uma renda que não existiu, eis que parte dela estava comprometida com os encargos supervenientes, em face de ter assumido a responsabilidade pelo pagamento das contingências tributárias, trabalhistas, previdenciárias e cíveis, consoante Ata Notarial;
- r) que ao vender as ações e computar como lucro a diferença, é claro que, em havendo obrigação de pagar certas contingências, terá que subtrair do lucro aqueles valores contagienciados. Este é bem o presente caso. Destarte, além das despesas serem dedutíveis porque foram necessárias à venda da participação societária, também não se cuida, nem

tangencialmente, de mútuo, como presumido pelos autuantes. Se mútuo se cuidasse, de sorte a gerar receita, seria um ativo e não passivo da suplicante. Entretanto, ao invés de ser um ativo de mútuo da suplicante, é, na verdade, um passivo por obrigação assumida com o Bompreço Supermercados, não havendo quaisquer receitas de juros;

- s) que a empresa pagadora registrou no seu ativo os valores em questão, e essas despesas não influenciaram na apuração do lucro, porque a contabilidade, fiel ao pacto firmado na venda das ações (excluindo as contingências), considerou no ativo realizável e vem sendo reembolsado pela recorrente. Além do mais, qual o interesse da recorrente de suportar 50% das despesas oriundas de demandas trabalhistas, previdenciárias, fiscais e cíveis, de Bompreço Supermercados se não fosse em decorrência da negociação de venda das ações?
- t) que, ao calcular juros sobre um mútuo inexistente, o fisco cobra imposto, por presunção, sem base em lei. Puro arbítrio. Se não existe previsão legal do fato gerador, também não existe a obrigação tributária. Ainda que houvesse permissão legal, por lei ordinária, para instituir essa espécie de base de cálculo, essa estaria obliterada ante os preceitos contidos na Carta Magna, que atribui à lei complementar o poder de instituir a base de cálculo;
- u) que a multa de 75% tem efeito confiscatório;
- v) que é ilegal a cobrança dos juros moratórios com base na taxa SELIC.

Conclui com o pedido de integral provimento ao recurso voluntário.

Às fls. 4129, o despacho da DRF em Recife - PE, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.

*fel*

*PF*

**V O T O**

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

**RECURSO EX OFFICIO**

O recurso ex officio tem amparo legal (Decreto n° 70.235/72, art. 34, c/c a Lei n° 8.748, de 09/12/93, arts. 1º e 3º, inciso I), dele tomo conhecimento.

**Omissão de Receitas Financeiras**

Em relação ao item 01 do Termo de Verificação Fiscal a fiscalização tributou o valor R\$ 235.981,90, do ano-calendário de 1997, tendo em vista a contabilização a menor das Receitas de Aplicações Financeiras relativas aos Bancos: Brasileiro de Descontos, Interatlântico S/A, BGN S/A e Bandeirantes.

Na peça impugnativa a contribuinte expõe que parte da diferença originara-se da utilização do regime de competência na contabilização das receitas, onde procedera e contabilização das receitas incorridas, rateando-as em função do vencimento, enquanto o fisco utilizou o regime de caixa.

Com relação às receitas auferidas junto ao Banco BGN S/A, em novembro de 1997, no valor de R\$ 12.644,45, a turma de julgamento de primeiro grau concordou com as justificativas da contribuinte, visto que a contabilização efetivamente ocorreu de acordo com o regime de competência.

Tal procedimento, inclusive, foi corroborado pela Solução de Consulta n.º 206/02 da SRRF 6a Região Fiscal.

Assim, considerando as provas constantes às fls. 2328/2332, anexadas pela contribuinte e fls. 200 anexada pela autoridade autuante, é de se acolher a improcedência do lançamento no que se refere ao valor de R\$ 12.644,45.

Glosa de Despesas Indedutíveis

Remuneração por Serviços Prestados

A fiscalização procedeu a glosa de despesa paga à empresa Multiconsultoria S/C, no valor de R\$ 163.000,00. Em sua defesa, a contribuinte justificou que o pagamento refere-se à execução de um projeto que trata da identificação de áreas estratégicas na Região Metropolitana do Recife, onde a referida empresa realizou pesquisa e mapeamento das grandes glebas ofertadas no mercado imobiliário, visando futuro projeto, a ser desenvolvido para a fiscalizada, dentro da sua atividade que compreende, também, a edificação e locação de imóveis.

Os documentos trazidos aos autos por ocasião da defesa (fls. 2379/2415), sob o título de "Pesquisa para Identificação de Áreas Estratégicas na Região Metropolitana do Recife" e consistem, basicamente, de Plantas de Localização, Levantamento Planialtimétrico, Planta de Situação e outras plantas". Às fls. 2377 do processo consta a Nota Fiscal de Serviços nº 2180, emitida em 12/06/97 pela Multiconsultoria S/C, para o BompreçoPAR, CGC nº 08.853.970/0001, no valor de 163.000,00, referente a "Prestação de Serviços Técnicos de Consultoria". Na mesma folha, consta cópia do cheque nº 1122, do Banco Bandeirantes, emitido em 16/06/97, para pagamento da Nota Fiscal nº 2180. Diante de tais elementos, a decisão de primeira instância recompôs a dedutibilidade da despesa em questão, a qual, entendo que deve ser confirmada.

Juros e Comissões e Variação Monetária Passiva

A fiscalização glosou os valores de R\$ 3.188.329,63 e R\$ 2.189.437,16, contabilizados, respectivamente, nas contas de Juros e Comissões e

Variação Monetária Passiva, no ano-calendário de 1997. No Termo de Verificação Fiscal, fls. 23, a composição dos valores tributados é descrita da seguinte forma:

A fiscalizada não comprovou os lançamentos descritos nos subitens 2.5.01 e 2.5.08 nos valores de R\$ 911.879,32 e R\$ 66.298,03, nem apresentou os documentos ou contratos suportes dos referidos valores escriturados;

Quanto aos demais valores contabilizados, itens 2.5.02 a 2.5.07, no total de R\$ 2.210.152,28 (a soma correta é R\$ 2.631.322,28) e 2.6.03 a 2.6.08, no total de R\$ 1.896.253,50, afirmam os autuantes na fl. 23 do processo que embora a empresa fiscalizada tenha apresentado os documentos pertinentes, eles são indevidáveis, pelas razões expostas a seguir:

a) em 14/07/1997, a empresa Bomprefco S/A Supermercado do Nordeste, emitiu e colocou no mercado internacional, através do The First National Bank of Bonston – Nassau Branch, com estabelecimento em Nassau, Bahamas, Fixed Rate Notes, emitidas em três tranches, cada qual no valor de US\$ 50.000.000,00, totalizando US\$ 150.000.000,00, conforme cópia do contrato constante das fls. 347 a 359;

b) em 01/09/97, a empresa BOMPREÇOPAR S/A, através do Instrumento Particular de Contrato de Assunção de Obrigações e Outras Avenças, assumiu a primeira tranche com vencimento para o dia 14/07/2005, acrescida de juros de 10,12% aa (documento de fls. 363 a 367);

c) de acordo com cláusula 2º do Instrumento Particular de Contrato de Assunção, a PMPAR, assume as obrigações externas incluindo todas as obrigações principais e acessórias decorrentes das FRNs cedidas e do Contrato, ou seja, a PMPAR se responsabiliza por todos os pagamentos dos encargos financeiros, nestes incluídos o principal, variação cambial, os juros e taxas;

d) em 15/04/98, através do Instrumento Particular de Contrato de Assunção e Outras Avenças o Bomprefco S/A Supermercados do Nordeste reassumiu a primeira tranche no valor de US\$ 50.000.000,00, conforme demonstrado no Certificado de Registro nº 641/00124, datado de 21/07/1998, se responsabilizando por todas as obrigações principais e acessórias, nestas incluídas o principal, variação cambial, os juros e taxas, a partir de 14/07/97, conforme cláusula terceira do contrato cuja cópia consta das fls. 372 a 376;

e) ao assumir a primeira tranche no valor de U\$ 50.000.000,00, a empresa PMPAR S/A escriturou em 30/09/97, às fls. 118, 119 e 120 do Livro Diário Geral nº 15, o valor do principal acrescido de variação cambial e juros, calculados da data de 14/07/97 até 30/09/97, no montante de R\$ 53.331.809,18, cujos lançamentos foram efetuados da seguinte forma: na conta 003603.999999 – Adiant. Aum.Capital BPSN, débito de R\$ 77.759.862,75, na conta 004345.999999 – Bomprefco S/A SU, crédito de R\$ 2.060.171,14, na conta

500051.999999 - Banco de Boston, crédito de R\$ 55.331.809,18, na conta 499999.999999 - Total débito/CR, crédito de R\$ 20.367.882,43.

Frente aos documentos trazidos ao processo pela defendant, quais sejam: cópia do Instrumento Particular de Contrato de Assunção de Obrigações e Outras Avenças, firmado em 01/09/97 entre o Bompreço S/A Supermercado do Nordeste (emitente) e o Bompreçopar S/A (assuntora) no qual a assuntora assume as obrigações principais e acessórias decorrentes da Fixed Rate Notes (FRN) cedida e do contrato, conforme cláusula segunda; às fls 372 a 376 cópia do Instrumento Particular de Contrato de Assunção de Obrigações e Outra Avenças, firmado em 15/04/98, entre o Bompreçopar S/A e o Bompreço S/A Supermercado do Nordeste, no qual este último reassume as obrigações principal e acessória da primeira tranche no valor de U\$ 50.000.000,00, conforme cláusulas segunda e terceira.

Consta, ainda, do processo a cópia do Certificado de Registro Nº 641/00111, do Banco Central do Brasil, de 19/12/97, fls. 368 a 371, cujo devedor é o Bompreçopar S/A; cópia do Certificado de Registro Nºs 641/00124, de 21/07/98 (fls. 382 a 385), que cancela o anteriormente emitido, de nº 641/00111, conforme item 11, letra G (fl. 385), cujo devedor é o Bompreçopar S/A, e posteriormente o Bompreço S/A Supermercado do Nordeste, conforme Aditivo nº 01 ao Certificado de Registro Nº 641/00124, fls. 386.

Quanto aos itens 2.6.01 (R\$ 154.317,40) e 2.6.02 (R\$ 138.866,26), os documentos apresentados pelo impugnante, Planilha de Acompanhamento de Operação com o Mercado Financeiro, do Unibanco S/A, no qual verifica-se que os valores descritos no relatório são referentes aos Juros e à Variação da ANBID do empréstimo efetuado em 26/08/96, no valor de R\$ 11.000.000,00, e foram adicionados ao saldo daquele empréstimo em 30/12/96 de R\$ (9.000.000,00) atingindo o total de R\$ 8.657.583,96 em 28/02/97. De acordo com aquele documento o referido empréstimo, em 13/03/97, tinha o saldo de R\$ 8.049.012,24, teve seu valor negociado para R\$ 7.376.134,42, valor este que de acordo com o extrato de fls. 2436, foi debitado em conta corrente em 13/03/97.

Para corroborar tais valores, também foram incluídas telas do sistema eletrônico do Unibanco, fls. 2435 a 2437 e do Livro Diário, fls. 2438 a 2441.

A turma de julgamento baixou o processo em diligência para que o contribuinte identificasse no Balancete de 31/12/97, transscrito na página 216 do Livro Diário nº 15, as contas ou Grupos de Contas em que foram escriturados os saldos das contas 4.4.1.3.20.401687 (Juros e Comissões, R\$ 3.188.329,63), e 4.4.1.8.20.401729 (Variação Monetária Passiva, R\$ 2.189.437,16) bem como descrevesse a composição dos saldos, de 31.12.97, daquelas contas ou Grupos de Contas.

No Relatório Fiscal de fls. 3942/3946, a fiscalização informa que os saldos das Contas 4.4.18.20.401687 – Juros e Comissões encontra-se englobada no Grupo de Contas 4.4.18.20 – Despesas Financeiras, conforme composição analítica indicada (fl.2.226), juntamente com a Conta 4.4.18.20.401729 – Variação Monetária Passiva, conforme composição analítica de fls.2.224.

No citado relatório (fls. 3945), a fiscalização concluiu que havia incluído indevidamente no auto de infração, o montante de R\$ 154.317,40 e R\$ 138.866,26, correspondentes a lançamentos reclassificados, os quais não afetam o Resultado do Exercício, na glosa da Conta Variação Monetária Passiva, reduzindo assim, o valor glosado a este título de R\$ 2.189.437,16 para R\$ 1.896.253,50.

Os documentos acima citados, apresentados juntamente com a impugnação, referendam as alegações do contribuinte relativas à glosa dos valores de R\$ 154.317,40 R\$ 138.866,26, razão pela qual a decisão recorrida excluiu da tributação.

Com relação à glosa dos valores descritos nos subitens 2.5.02 a 2.5.07 (R\$ 2.631.322,28) e 2.6.03 a 2.6.08 (R\$ 1.896.253,50), os documentos de nºs 11, 12, 13 e 14 referidos pelo impugnante constam das fls. 2443 a 2456, consistindo, basicamente em: cópias das páginas 118 e 119 do livro Diário Geral do Bompreçopar S/A, onde constam os lançamentos efetuados em 30/09/97, no código 03E069, a débito da conta 003603.999999, do valor de R\$ 77.759.862,75,

com o histórico de "BPSN Adianto. p/ Aumento Capital BPNS" e o lançamento a crédito da conta 500051.999999, do valor de R\$ 55.331.809,18, com o histórico Banco de Boston Adianto. p/ Aumento Capital BPSN; cópia da Ata da Reunião Extraordinária do Conselho de Administração realizada em 18/09/1997, em que foi autorizada a emissão de 14.154.282 ações, sendo 7.855.626 ações ordinárias e 6.298.656 ações preferenciais, fls. 2447 a 2449; cópia da Ata da Reunião Extraordinária do Conselho de Administração Realizada em 25/11/1997, que informa a subscrição de 14.154.282 ações e homologa o aumento do Capital Social, no valor de R\$ 200.000.004,66, fls. 2450 e 2451; cópia do Boletim de Subscrição de 25/11/1997, onde consta a subscrição pelo Bompreçopar S/A de 3.927.813 ações ordinárias em 13/10/97, 1.575.362 ações preferenciais em 13/10/97 e 991.514 ações preferenciais em 21/11/97.

Os documentos trazidos ao processo pela impugnante comprovam ter havido subscrição de ações do Bompreço S/A Supermercado do Nordeste pelo Bompreçopar S/A, nos valores glosados pelos autuantes e descritos nas fls. 22 e 23 do processo.

De acordo com o impugnante (fls. 3124) os dispêndios com Juros e Variação Monetária com o empréstimo assumido são válidos uma vez que a assunção da dívida foi permutada pela participação societária que gerou juros sobre capital próprio, dividendos, equivalência patrimonial, submetidos à incidência do Imposto de Renda. Por serem necessárias à aquisição do investimento, são dedutíveis as despesas com Juros e Variação Monetária, consoante art. 242 do RIR/94.

Entenderam os julgadores de primeira instância que de fato, houve um financiamento do Bompreço S/A Supermercados do Nordeste em 30/09/1997 no valor de R\$ 55.331.809,18 (equivalente a US\$ 50.000.000,00 mais juros de 10,12% a.a. referente ao período entre 14/07/97 e 30/09/97) a PMPAR S/A, com juros de 10,12% a.a. mais variação cambial, a fim de que esta última subscrevesse a emissão de novas ações da primeira e que tal financiamento foi pago em 15/04/1998 no valor de R\$ 58.478.634,98 (equivalente a US\$ 50.000.000,00 mais juros de 10,12% a.a. referente ao período entre 30/09/97 e

• PROCESSO Nº. : 10480.010807/2001-48  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.152

15/04/98), sendo a diferença entre os valores inicial e final decorrente dos juros e da variação cambial.

Diante disso, decidiu a turma de julgamento que se trata efetivamente de despesa financeira para a PMPAR S/A, e receita financeira para o Bompreço S/A Supermercados do Nordeste.

Referida operação consta na cláusula terceira do contrato de Assunção de Obrigações e Outras Avenças firmado entre as duas empresas (fls. 2474 a 2478) e no qual a PMPAR S.A. se compromete a pagar o contravalor em moeda nacional de US\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de dólares norte americanos) acrescido de juros de 10,12% a.a. desde a data da emissão da FRN cedida até a data do efetivo pagamento para o Bompreço S.A. Supermercados do Nordeste.

Assim, a decisão de primeiro grau acolheu em parte as despesas correspondentes a juros e comissões (itens 2.5.02 a 2.5.07) e integralmente as despesas com variações monetárias passivas (2.6.03 a 2.6.08).

#### Encargos sobre Demandas Trabalhistas e Demandas Trabalhistas

A fiscalização levou à tributação, como despesas indedutíveis os Encargos Sobre Demanda Trabalhista (conta nº 4.1.2.08.401325) e Demanda Trabalhista (conta nº 4.1.2.08.405367), nos valores de R\$ 2.313.967,67 e R\$ 4.395.867,25, com base no disposto nos arts. 193, 195, inciso I, 197, parágrafo único e 242 do Decreto 1.041/94.

A tributação está descrita nos subitens 2.7 e 2.8 do Termo de Verificação Fiscal, fls. 24, nos quais os autuantes afirmam que o contribuinte foi intimado (Termo de Intimação de fls. 405 e 406) a comprovar os valores contabilizados nas contas 4.1.2.08.404325 e 4.1.2.08.405367, respectivamente, tendo apresentado documentos que identificam as despesas como Encargos sobre

Demanda Trabalhista de funcionários da empresa controlada Bompreço S/A Supermercados do Nordeste. A fiscalização destaca também que constatou a transferência de Encargos s/ Demanda Trabalhista, no valor de R\$ 161.267,86, no mês de janeiro de 1997, da conta nº 4.1.2.08.401325 para a conta Despesas Diversas nº 4.4.24.36.405441, bem como a transferência do valor de R\$ 2.527,07 da conta nº 4.1.2.08.405367 para a conta Despesas Diversas nº 4.4.24.36.405441.

Diante disso, foi adicionado pelos autuantes ao lucro líquido do exercício os valores de R\$ 2.313.967,67 (R\$ 2.152.699,81 + R\$ 161.267,86) e R\$ 4.395.867,25 (R\$ 4.393.340,18 + R\$ 2.527,07).

A turma de julgamento baixou o processo em diligência para que fosse carreado aos autos os documentos citados nas folhas 3188 a 3192 e para que o contribuinte fosse intimado a identificar em quais Grupos de Contas os saldos das contas 4.12.08.401325 e 4.12.08.405367 foram englobados.

Como resultado da diligência fiscal, ficou esclarecido que os documentos citados (fls. 3274, 3282, 3284, 3291, 3322, 3330 e 3360) referentes a Encargos sobre Demanda Trabalhista, tratam-se de guias de recolhimento da Previdência Social (GRPS) correspondentes aos pagamentos de honorários Pró-Labore em nome da fiscalizada, tendo excluído respectivo valor da exigência fiscal.

A decisão recorrida está devidamente motivada e aos seus fundamentos de fato e de direito não merecendo reparos.

Nessas condições, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício interposto.

#### RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

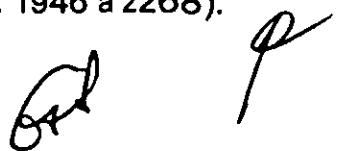
### DECADÊNCIA

A recorrente suscita preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até junho de 1997, tendo em vista que somente tomou ciência do lançamento em 20/06/2002. Ainda que a decisão de primeira instância afirme que não ocorreu a decadência porque a recorrente tomou ciência da autuação em 28/06/2001, e no relatório, afirma que em 20/06/2002 foi lavrado novo Termo de Verificação Fiscal, bem como novo Termo de Ciência e Reabertura de prazo, por erro de forma cometido pelos autuantes.

Considera que, se o primeiro TVF deixou de existir, por ter sido substituído, não é razoável argumentar que o prazo decadencial não começa a partir desse novo termo e sim do primeiro, eis que a fiscalização poderia, a seu bel prazer, lavrar tantos termos quantos fossem necessários para prevenir a decadência, sem critério algum, modificando-os depois, motivo pelo qual a recorrente requer o reconhecimento da decadência. Se há novo TVF, é deste (20.06.2002) que se conta o prazo decadencial para homologação.

À primeira vista ocorre a impressão de que teria sido lavrado um novo Termo de Verificação Fiscal em 20/06/2002 (fls. 3095), o que ensejaria a reconhecer efetivamente a data de término para a contagem do prazo decadencial. Porém, compulsando os autos, constata-se que, por determinação da DRJ, houve uma renumeração das peças componentes dos autos a partir do volume II, pois a numeração anterior iniciava cada um dos volumes como se fosse independente dos demais.

Dessa forma, objetivando cumprir a determinação da Delegacia de Julgamento, o autuante instruiu o processo em oito volumes, compostos da seguinte forma: Volume I (fls. 01 a 291); Volume II (fls. 292 a 576), Volume III (fls. 577 a 853), Volume IV (fls. 854 a 1129), Volume V (fls. 1130 a 1468), Volume VI (fls. 1469 a 1727), Volume VII (fls. 1728 a 1945) e Volume VIII (fls. 1946 a 2268).



Para que não houvesse posterior arguição de cerceamento do direito de defesa, foi dado nova ciência ao TVF, bem como reaberto o prazo para impugnação.

Contudo, cabe destacar que não houve a lavratura de novo auto de infração, tampouco novo Termo de Verificação Fiscal, mas simplesmente entregue à contribuinte cópia fiel do TVF anterior do qual havia tomado ciência em 28/06/2001.

Em resumo, houve simplesmente a reabertura de prazo para a apresentação de nova impugnação, tendo em vista a renumeração das páginas do presente processo.

Diante disso, entendo que não há que se falar em reabertura da ação fiscal ou mesmo a lavratura de novo termo de fiscalização, pois todos os termos, fatos e valores permaneceram exatamente iguais. Considero pois, para a contagem do prazo decadencial a data da ciência como sendo 28/06/2001.

Assim, não há que se falar em decadência, visto que o auto de infração é composto por valores tributáveis nos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999.

Mas, ainda que fosse considerada a data da ciência em 20/06/2002, como pretende a recorrente, de acordo com as cópias das declarações de rendimentos, houve a opção pela tributação pelo regime anual em todos os períodos-base fiscalizados.

Por ocasião da vigência da Lei nº 8.383/91, portanto, a partir de janeiro de 1992, artigo 38 c/c o artigo 44, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação, sistema no qual o sujeito passivo da obrigação tributária antecipa, por sua conta, o valor do tributo devido, estabelecendo, nesse caso, a aplicação do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional para a contagem do prazo decadencial, qual seja, de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Diante disso, sendo estabelecido que a ocorrência do fato gerador vem a ser o marco inicial para a contagem do prazo decadencial, a questão sob exame limita-se a estabelecer o momento da ocorrência do mesmo para as empresas que optam pela tributação com base no lucro real anual, ou seja, optantes pelo regime de tributação com base no lucro real por estimativa, conforme dispõe os artigos 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

**Apuração da Base de Cálculo**

**Período de Apuração Trimestral**

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(...)

**Pagamento por Estimativa**

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Assim, a partir da vigência da Lei nº 9.430/96 (ano-calendário de 1997), as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, podem oferecer à tributação seus resultados com base no balanço anual levantado em 31 de dezembro ou mediante apuração trimestrais, encerrados ao final de cada trimestre de cada ano-calendário. Visando a simplificação dos sistemas contábeis e maior facilidade nos controles, a norma legal possibilitou à pessoa jurídica tributada com base no lucro real a optar pelo pagamento do imposto em cada mês, estabelecendo que a base de cálculo deve ser estimada, aplicando percentuais variáveis, de acordo com a atividade exercida, sobre a receita bruta mensal.

Nesse sentido, a pessoa jurídica que optar pelo pagamento com base em estimativas mensais, deverá apurar em 31 de dezembro de cada ano-calendário, a partir do balanço patrimonial e do resultado do exercício anual, apurar o lucro real e o imposto de renda efetivamente devido naquele período-base, nos termos do artigo 43 do CTN.

Diante disto, para aquele contribuinte que optou em pagar o tributo mensalmente, por estimativa, a lei elegeu como momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a data de 31 de dezembro de cada ano-calendário, época em que todos os fatos juridicamente qualificados (receitas, custos, despesas, etc.), irão determinar o resultado do ano-calendário, ou seja, a renda líquida tributável, ao teor do art. 43 do CTN.

Por se tratar de fato gerador complexivo em que as variações patrimoniais ocorrem dentro de um período determinado, foi estabelecida a data de 31 de dezembro de cada ano calendário para que fosse apurada a base de cálculo do tributo (confronto entre as receitas, custos e despesas).

Nesse caso, todos os pagamentos mensais efetuados, cuja base de cálculo se refere à aplicação de determinada alíquota sobre as receitas auferidas, representam uma espécie de adiantamento daquilo que poderá ser o imposto efetivamente devido ao final do ano-calendário respectivo, no caso de apuração de lucro real positivo, como muito bem exposto pelo ilustre Conselheiro Valmir Sandri, no voto condutor do Acórdão nº 101-94.899, de 17/03/2005, "...*porquanto, não se pode admitir dois fatos geradores para um mesmo tributo, ou seja, um simples, apurado com base na receita bruta mensal, e outro complexivo, apurado com base no balanço patrimonial ao final do ano-calendário*".

Ou seja, no caso de a pessoa jurídica ter optado pelo pagamento do imposto com base no lucro apurado por estimativa, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária dar-se-á unicamente ao final de cada ano-calendário, e somente a partir daí é que se inicia a contagem do prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário.

No caso em tela, considerando o período-base mais antigo, a recorrente optou pelo pagamento do imposto por estimativa no ano-calendário de 1997, e, o prazo fatal para a constituição do crédito tributário encerrar-se-ia tão-somente em 31/12/2002.

Assim, rejeito a preliminar de decadência.

#### NULIDADE – FALTA DE COMPENSAÇÃO DO IRFONTE

A recorrente levanta como segunda preliminar a ocorrência de nulidade no lançamento, tendo em vista que se trata de empresa de participação e empreendimentos e dispõe no seu ativo de Imposto de Renda a recuperar que deveria ser abatido das pretensas omissões fiscais apontadas nos autos de infração.

Informa que, nas empresas de participação o imposto de renda na fonte incidente sobre as aplicações financeiras e juros sobre capital próprio acumula-se tendo em vista a impossibilidade de recuperação, uma vez que os rendimentos daquelas empresas têm origem em outras pessoas jurídicas (dividendos, equivalência patrimonial) e são tributados exclusivamente na fonte (nas participadas) não havendo nova tributação na distribuição de dividendos. Assim, tendo em vista a existência de saldo de imposto de renda na fonte, a recorrente efetuou a transferência de parte desse ativo para a HIPERCARD, então empresa interligada.

Dita transferência teria sido efetuada nos moldes das Instruções Normativas nº 21 e 73 de 1997, para que aquela empresa compensasse débitos seus para com a União, procedimento esse permitido à época, porque ocorreu antes da IN 41/2000. Ocorre, todavia, que essa transferência foi desfeita e a HIPERCARD estornou mediante recolhimento do valor compensado, o que serviu para aumentar o saldo, na recorrente do imposto na fonte a recuperar. Afirma que a compensação além de ser um direito do contribuinte, é obrigação imposta ao fisco, quando do procedimento de ofício. Entretanto, os autuantes, mesmo diligenciando

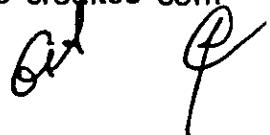
sobre o pedido de compensação, promoveram auditoria na sua contabilidade, sem se manifestar sobre a razão primeira da sua auditoria que foi o pedido de compensação. Os autuantes induziram a fiscalizada a estornar o valor compensado, que foi o objeto da auditoria, mas, mesmo assim, lavrou o procedimento fiscal de ofício, sem compensar o imposto pago a maior, como era de sua obrigação, desobedecendo ao art. 12 da IN 21/97, o que impõe a declaração de nulidade da inicial.

Diante disso, pleiteia sejam declarados nulos os autos de infração, caso contrário, seja o IRFONTE de 1997, atualizado até 31.12.2000 de R\$ 839.490,00 e saldo de 2000, que é de R\$ 1.040.573,94, como abatimento do montante que o julgador entender devido.

Como bem exposto no voto condutor do acórdão recorrido, a eventual falta de compensação do Imposto de Renda a recuperar com as exigências fiscais do auto de infração não configura causa de nulidade do procedimento fiscal, ainda que a fiscalização tenha por dever de ofício proceder a compensação de eventuais créditos tributários por parte dos contribuintes, assim também, no caso de existência de prejuízos fiscais a compensar, quando da lavratura do auto de infração.

Porém, no caso dos autos, a recorrente possuía créditos de Imposto de Renda a recuperar, dos quais transferiu uma parte para a empresa Hipercard, à época, interligada. Em 04/06/2001 a PMPAR S/A requereu o cancelamento do pedido de compensação de débitos do Hipercard com os seus créditos e, como identificou erros na apuração do imposto nos anos-calendário de 1998 e 1999, retificou espontaneamente as suas declarações. Conforme atesta o documento de fls. 2297/2298, a recorrente utilizou-se então destes créditos que haviam retornado da transferência então cancelada à Hipercard, para um novo pedido de compensação com os débitos de IRPJ e CSLL apurados nas declarações retificadoras da própria recorrente.

Diante desses fatos, chega-se à conclusão que a recorrente, há época da lavratura do auto de infração, já havia utilizado referidos créditos com



PROCESSO Nº. : 10480.010807/2001-48  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.152

débitos apurados pela própria empresa consoante declarações retificadoras, não sendo mais cabível a sua compensação nos autos de infração em questão, que tratam de outros débitos fiscais constituídos pelos autuantes no presente processo administrativo.

Assim, não há como realizar qualquer reparo no procedimento da fiscalização, pois esta procedeu de forma correta ao não compensar os tributos já utilizados pela contribuinte.

Rejeito a preliminar de nulidade.

#### NULIDADE – ENQUADRAMENTO LEGAL

A recorrente suscita ainda, como preliminar de nulidade o cerceamento ao direito de defesa, porquanto existem inúmeros dispositivos no Termo de Autuação, dos quais não sabe de qual se defender, e que não guardam relação com o objeto da autuação. Alega que é tão forte a falta de sintonia entre o dispositivo e a autuação, que o próprio julgador "a quo", em vários momentos, dentre eles, destaca-se as fls. 33 e 34 da decisão recorrida, tipifica a suposta infração cometida com dispositivo diverso do referido pelo autuante no Termo de Verificação Fiscal, argumentando que se trata de mero "complemento".

Afirma que o que houve, na verdade, foi uma tentativa, por parte do julgador a quo, de amparar o equívoco cometido pelos autuantes que não quedasse pela nulidade do auto de infração combatido.

Rejeito de pronto tal alegação. Na realidade, o ilustre relator do voto condutor da decisão recorrida simplesmente fez as seguintes citações:

Às fls. 33:

Quanto à alegação de cerceamento do direito de defesa em função dos dispositivos citados, a impugnante não há qualquer reparo a ser feito. Os artigos 195, II, 197, parágrafo único, 224, 225 e 317 do Decreto n.º 1.041/94 são apropriados ao

lançamento que trata da apropriação de juros (receitas financeiras) ao Lucro Real. Apenas como complemento pode-se citar o Parecer Normativo CST N.º 30/1987 que fala que os rendimentos decorrentes de contrato de mútuo devem ser computados no lucro líquido da mutuante. (grifei)

Às fls. 34:

Com relação à outra alegação feita pelo impugnante, de que não deve incidir juros de R\$ 6.801.991,04 porque não existe lei obrigando ao mutuante ou a quem adianta valor para futuro aumento de capital reconhecer em sua contabilidade a receita de juros, cabe ressaltar que para o ano de 1997 está bem configurada a existência de mútuo entre as empresas citadas. Verificada a existência de mútuo, é legítima a exigência de reconhecimento de receita de juros ao lucro líquido da mutuante conforme determina o Parecer Normativo CST N.º 30/1987. (grifei)

Ora, como visto acima, em ambas oportunidades, simplesmente houve a citação do Parecer Normativo CST nº 30/1987, de onde se extrai o entendimento da Administração Tributária sobre a forma que se deve proceder ao reconhecimento de juros decorrentes de contratos de mútuo.

Diga-se de passagem que não se trata de enquadramento legal, eis que somente a lei pode estabelecer situações que, se e quando ocorridas no mundo fático, são capazes de gerar a obrigação de pagar tributo e de fixar o *quantum debeatur* ou hipótese de infração à lei. Assim, por se tratar de matéria sujeita à mais absoluta reserva da lei, em sentido formal e material, jamais poderia, qualquer ato normativo, dar suporte legal para a constituição de crédito tributário.

Como é cediço, os atos normativos são normas secundárias de Direito Tributário que não se confundem com as leis. A sua função é explicar, esclarecer, complementar e manifestar o entendimento da Administração Tributária a respeito das disposições contidas no texto das leis, sem poder, contudo, restringi-las, modificá-las ou de qualquer forma contrariá-las.

PROCESSO N°. : 10480.010807/2001-48  
ACÓRDÃO N°. : 101-96.152

Pelo exposto, sem mais delongas, não existe qualquer possibilidade de acolher o pleito da recorrente, no sentido de declarar a nulidade do auto de infração pelo simples fato de ter sido citado no voto da decisão recorrida o entendimento exposto no Parecer Normativo nº 30/1987.

Com relação à menção que faz em relação a existência de inúmeros dispositivos no Termo de Autuação, “dos quais não sabe de qual se defender, e que não guardam relação com o objeto da autuação”, a recorrente não cita sequer um único item que corresponderia a alegada irregularidade. Limita-se a aventar eventual erro de enquadramento legal sem qualquer objetividade.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

## MÉRITO

### 01 - OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS

No item 01 do Termo de Verificação Fiscal a fiscalização registra a omissão de receitas no valor R\$ 235.981,90 do ano-calendário de 1997, tendo em vista a contabilização a menor das Receitas de Aplicações Financeiras relativas aos Bancos: Brasileiro de Descontos, Interatlântico S/A, BGN S/A e Bandeirantes, como segue:

Banco	Mês / Ano	VI. Contabilizad o	VI. Comprovado	Diferença
Bradesco	01/97	1.638.469,90	1.797.886,80	159.416,90
Bradesco	03/97	646.752,04	702.436,32	55.684,28
Bradesco	04/97	838.801,89	849.367,25	10.565,36
Bradesco	10/97	157.223,70	156.623,70	(600,00)
Bradesco	12/97	225.387,89	201.998,83	(23.389,06)
Inter-Atlântico	02/97	32.861,63	39.712,28	6.850,65
BGN S/A	11/97	983.195,05	995.839,70	12.644,65
Bandeirantes	01 a 12/97	195.902,37	210.711,49	14.809,12
TOTAL				235.981,90

*fat* *P*

A fiscalização juntou aos autos os documentos de fls. 138 a 203 para comprovar os rendimentos auferidos pela recorrente. A seguir, os documentos de fls. 146 a 150 confirmam os valores escriturados pela contribuinte, de acordo com a planilha acima. Por outro lado os documentos que confirmam os valores pagos pelos bancos constam das fls. 187, 189, 190, 196, 198, 199, 200, 201 e 202.

Ao apreciar a impugnação ao lançamento, o colegiado de primeiro grau excluiu da exigência a parcela relativa ao Banco BGN S/A de novembro de 1997 no valor de R\$ 12.644,45, tendo em vista a comprovação efetuada pela contribuinte, de acordo com as provas por ela trazidas aos autos (fls. 2328/2332).

Na presente instância, a recorrente retorna aos autos sob o argumento que no caso em lide o fisco deixou de considerar que as receitas pretensamente omitidas, que não constam dos períodos referidos no Relatório Fiscal, anexo ao auto de infração, foram oferecidas à tributação, obedecendo ao regime de competência, por meio de rateio das receitas de aplicações financeiras proporcional aos respectivos vencimentos. Se porventura inexatidão houvesse seria obrigação do fisco ajustar os dois períodos consoante legislação em vigor. Quando o fisco deixa de realizar o ajuste nos dois períodos, ou seja, deixa de observar o Parecer Normativo 02/96, os lançamentos ficam sujeitos a declaração de cancelamento.

Assim, caberia ao fisco, em caso de diferença, ajustar os dois períodos base de apuração do imposto e da contribuição social sobre o lucro na forma da legislação em vigor, conforme Pareceres Normativos 02/96 e 57/79. O regime de competência está albergado pela Lei nº 6.404/76 (das Sociedades Anônimas) art. 187 e pelo Decreto nº 1.597/77, art. 6º.

Como visto, o lançamento refere-se à omissão de receitas apurada pelo cruzamento de informações prestadas pelas fontes pagadoras e pelas receitas registradas na escrituração mercantil da recorrente, cujos comprovantes encontram-se anexados aos presentes autos.

*64* *P*

- PROCESSO N°. : 10480.010807/2001-48  
ACÓRDÃO N°. : 101-96.152

A simples alegação formalizada pela recorrente de que se trata de postergação no pagamento do imposto de renda, pois efetua os registros contábeis em obediência ao regime de competência não é suficiente para desfazer a acusação fiscal, tendo em vista que nada de novo trouxe ao processo, limitando-se a arguir o registro em período-base posterior àquele considerado pela fiscalização.

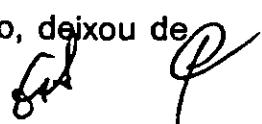
Uma vez que na hipótese sob exame a contribuinte não logrou infirmar, com documentação objetiva e incontestável, a acusação que lhe fora feita, a decisão recorrida deve ser mantida em sua íntegra.

A ausência de elementos factuais que possam elidir a exigência fiscal persiste nesta fase recursal, pois a recorrente insiste em contestar o lançamento sob argumentos meramente protelatórios, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído, ou pelo menos reduzido o crédito tributário constituído.

Ao invés de apresentar as provas materiais suficientes para elidir a exigência fiscal, simplesmente argumenta que as receitas foram registradas, porém, sem qualquer comprovação. Caso se tratasse efetivamente de postergação no registro das receitas, poderia a recorrente trazer aos autos cópia de sua escrituração contábil onde comprovasse os lançamentos, nos exercícios subsequentes, dos valores auferidos a título de receitas financeiras.

Com relação à outra justificativa apresentada pela recorrente, no sentido de que seja compensado o imposto de renda retido na fonte sobre as receitas financeiras, as quais, procedeu ao registro contábil pelo valor líquido (receita bruta deduzida do imposto de renda retido na fonte, incidente sobre a aplicação financeira, como fazem prova os documentos de fls. 189 e 190, nos valores de R\$ 55.684,28 e R\$ 10.567,06), entendo que é cabível sua pretensão.

Na verdade, tendo a contribuinte realizado os registros pelo valor líquido dos rendimentos, por um lado, reconheceu receitas em valor inferior ao devido – fato esse corrigido pela fiscalização -, porém, por outro lado, deixou de



- PROCESSO Nº. : 10480.010807/2001-48  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.152

register o imposto de renda na fonte no ativo circulante, a título de imposto a compensar.

Diante disso, para o correto procedimento em relação às receitas financeiras, entendo que o presente item deve ser mantido em relação aos valores omitidos, porém, deve ser reconhecido o direito de compensar os valores de R\$ 55.684,28 e R\$ 10.567,06, correspondentes ao IRFONTE nos meses de março e abril de 1997, respectivamente.

## 02 – DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Com relação à glosa de despesas consideradas indeditáveis pela fiscalização, foram tributados os seguintes valores: ano-calendário de 1997: R\$ 17.068.973,37, sendo que a decisão de primeira instância excluiu desse montante a parcela de R\$ 163.000,00, por considerá-la devidamente comprovada; ano-calendário 1998: R\$ 2.771.226,79; e ano-calendário de 1999: R\$ 69.028,85.

No ano-calendário de 1997, foi mantida a glosa das seguintes despesas:

Conta	Valor R\$
Outros Impostos e Taxas	888.867,60
Remuneração por Serviços Prestados	599.133,39
Depreciação e Amortização	2.702.198,15
Despesas Diversas	628.172,22
Juros e Comissões	3.188.329,63
Variação Monetária Passiva	2.189.437,16
Encargos s/Demandas Trabalhistas	2.313.967,67
Demandas Trabalhistas	4.395.867,25
<b>TOTAL</b>	<b>16.905.973,07</b>

- PROCESSO Nº. : 10480.010807/2001-48  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.152

Com relação aos anos-calendário de 1998 e 1999, as despesas glosadas nos valores de R\$ 2.771.226,79 e R\$ 69.028,85, referem-se à Despesa de Depreciação e Amortização.

#### a) REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS

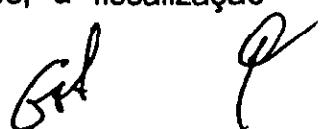
No TVF (fls. 20/21), a fiscalização afirma que parte do valor (R\$ 150.825,00), correspondem a despesas de responsabilidade da empresa Bompriço S/A Supermercado do Nordeste que indevidamente foi escriturado como despesas operacionais da fiscalizada.

Com relação ao item 2.2.13, no valor de R\$ 20.000,00, correspondente a pagamento registrado a Emilio Assessoria Ltda, em 31/12/1997, a empresa não apresentou nenhum documento.

A respeito dos documentos mencionados nos itens 2.2.03, 2.2.05, 2.2.07, 2.2.08, 2.2.09, 2.2.10, 2.2.11 e 2.2.12 (fls. 248 a 285), afirma o fisco que os mesmos foram solicitados à empresa, tendo sido respondido que não foram localizados em seus arquivos.

A seguir, foi lavrada intimação para a apresentação de contratos de prestação de serviços, acompanhados de comprovantes de pagamentos, bem como dos documentos que justificassem e/ou comprovassem a efetividade da prestação dos serviços, correspondentes aos seguintes pagamentos: 02/05/1997 – Carazzai Assessoria Ltda, no valor de R\$ 20.000,00; 16/05/1997 – Vicente Santos, no valor de R\$ 81.065,36; 17/06/1997 – Motta e Castro, R\$ 162.500,00; 30/07/1997 – Carazzai Assessoria S/C Ltda, R\$ 20.000,00; 22/08/1997 – VS Autdoors e Serviços Ltda., R\$ 57.743,03; 20/10/1997 – Andrezani Advocacia Rec, R\$ 39.000,00; e 31/12/1997 – Emilio Assessoria Ltda., R\$ 20.000,00.

Em razão da falta de outros elementos que comprovasse a efetividade das despesas, tais como projetos, relatórios de consultoria, relatórios de pesquisa de mercado, enfim, a efetiva prestação dos serviços, a fiscalização



procedeu a glosa dos dispêndios, fato esse confirmado pela decisão de primeira instância.

Em sua defesa, a recorrente alega que, em alguns momentos, os autuantes e a decisão recorrida confundem a denominação Bompreço S/A, com a denominação Bompreço S/A – Supermercados do Nordeste e, por isso, não consideraram como dedutíveis da recorrente as despesas de Bompreço S/A, cujo CNPJ é diferente da segunda.

Afirma também, que os autuantes e os julgadores não consideraram como dedutíveis para a recorrente, algumas despesas do Bompreço Supermercados, esquecendo-se, contudo, de verificar que consta na Ata Notarial que a recorrente detinha ações na empresa Bompreço Supermercados, e as vendeu para o grupo Holandês Royal Ahold, ficando estabelecido no contrato prévio que todos os débitos tributários, trabalhistas, previdenciários e cíveis seriam de responsabilidade da PMPAR. E, como a recorrente tem como objeto a compra e venda de ações de outras empresas, o fato de assumir despesas destas, como condição para realizar o negócio, tais despesas são necessárias, porque são exigidas nas transações e operações inerentes à atividade da empresa.

Insiste que as despesas com remuneração por serviços prestados foram realizadas na atividade empresarial. Com relação aos pagamentos efetuados a Mattos Filho, Arthur Escobro e Carazzai Assessoria S/C Ltda., a ação não condiz com a realidade, eis que, nesses itens especificamente, as despesas são do Bompreço S/A, atual PMPAR, e não do Bompreço S/A Supermercados do Nordeste, conforme comprovam os documentos anexados aos autos. Verdadeira contradição. Ainda que se tratasse de despesas do Bompreço S/A Supermercados, com certeza a recorrente estaria pagando por ser obrigação contratual sua, conforme Ata Notarial.

Insurge-se ainda, quanto aos demais itens relativos à prestação de serviços, questionando que o contrato não é o único instrumento de prova, pois demonstraria, no máximo, a pertinência, quer do prestador dos serviços, quer do tomador. Porém, tais despesas guardam relação com o ramo de atividade da

recorrente, eis que não se nega a necessidade das despesas de consultoria advocatícia, pesquisa de mercado imobiliário, venda de ações, consultoria financeira etc.

Inicialmente, deve ser apreciada a alegação de confusão por parte da fiscalização e da turma de julgamento, em relação à beneficiária dos serviços pagos.

Efetivamente houve a glosa dos itens 2.2.01, 2.2.02 e 2.2.04 do TVF, nos valores de R\$ 70.075,00, R\$ 45.750,00 e R\$ 35.000,00, por corresponderem a despesas de responsabilidade da empresa Bompreço S/A Supermercados do Nordeste que indevidamente teriam sido escriturados como despesas da fiscalizada.

No caso, a recorrente tem razão unicamente em relação ao item 2.2.02 – Pagamento a Arthur Escobro, no valor de R\$ 45.750,00, onde consta o pagamento à empresa Bompreço S/A (denominação anterior da recorrente). Quanto aos demais itens: 2.2.01 e 2.2.04 (fls. 226 e 230), efetivamente consta nos documentos que se tratam de gastos da empresa Bompreço S/A Supermercados do Nordeste, razão pela qual rejeito os argumentos de defesa, inclusive no que se refere a mencionada Ata Notarial (fls. 3148/3149), a qual não dá guarida ao pagamento, por parte da recorrente, de encargos correspondentes a despesas da Bompreço Supermercados. Ainda que fosse previsto no citado contrato, entendo que não seria despesa dedutível para a recorrente.

Diante disso, entendo que deve ser excluído da exigência a parcela de R\$ 45.750,00, relativa ao ano-calendário de 1997.

Quanto a glosa das despesas referidas nos subitens 2.2.03, 2.2.07, 2.2.08, 2.2.09, 2.2.11 e 2.2.12, do Termo de Verificação Fiscal, fls. 20, os autuantes glosaram as despesas em razão da ausência de contrato de prestação de serviços ou outros documentos que comprovassem a efetividade da realização dos citados serviços. A recorrente argüi que o contrato não é o único instrumento de prova, ele, no máximo demonstra a pertinência quer do prestador do serviço quer

do tomador. A efetividade se mostra com projetos, com a concretização de negócios.

Compulsando os autos, constata-se que a contribuinte apresentou, durante o procedimento de ofício, os documentos de fls. 229, 251 a 253, entre eles as cópias das Notas Fiscais de Serviços onde consta a descrição dos mesmos. Além disso, houve a comprovação efetiva do pagamento por meio de recibo de depósito bancário e cópia de cheques.

Com relação à Glosa da despesa com os serviços de Mota e Castro, no valor de R\$ 162.500,00, contabilizada em 17/06/97, com o código 03E055-48, conforme item 2.2.08 do Termo de Verificação Fiscal, fls. 20. Dentre os documentos apresentados (2376/2378), consta a cópia autenticada da nota fiscal de Serviços, nº 034, no valor de R\$ 162.500,00, emitida em 12/06/97, pela Motta & Castro, Participação, Assessoria e Planejamento Ltda., que identifica como usuário dos serviços à empresa BomprençoPAR, CGC nº 08.853.970/0001-42, e como objeto da emissão a "Prestação de Serviços de Consultoria".

Relativamente à glosa do valor de R\$ 39.000,00, descrito no subitem 2.2.12 do Termo de Verificação Fiscal, correspondente ao lançamento efetuado em 20/11/97, sob código 03E080-06, referente a Andrezani Advocacia Rec. 2.2.09, a recorrente alega (fls. 2243 e 3122) que se refere a assessoria prestada à suplicante no processo de negociação das ações da empresa Palmeiron, da qual a impugnante detinha 99% do capital social, trabalho realizado no período da venda da participação societária. Para a recorrente a efetividade se comprova pelo relatório fornecido por aquela empresa, o qual descreve todos os serviços realizados (documento nº 09).

Em sua defesa, a recorrente anexou ao processo documentos identificados com o número 9, os quais constam das fls. 2417 a 2433, entre eles a Nota de Honorários nº 608/97, fls. 2418, na qual é solicitado o pagamento dos serviços advocatícios prestados no mês de outubro/97, no valor bruto de R\$ 39.000,00 que, após descontado o I.R. Fonte, resultou no valor líquido de R\$ 38.415,00. No mesmo documento de fls. 2418 é solicitado que o valor em questão

seja depositado no Banco Citibank S/A, Ag. Paulista 0001, c/c 4245440, até 10 de novembro de 1997. Às fls. 2419 consta um quadro demonstrativo das horas gastas pelo escritório Andrezani Advocacia Empresarial S/C, na prestação de serviços para a Palmeiron S/A Indústrias Alimentícias, no total de 156,00 horas, que multiplicado pelo preço unitário de R\$ 250,00 resulta em R\$ 39.000,00. Entre os documentos identificados com o número 9 consta, ainda, a cópia do Instrumento Particular de Alteração Contratual da Andrezani Advocacia Empresarial S/C, de 08/11/96, fls. 2420 a 2430.

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

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

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

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º ).

§ 1º (...)

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

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

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

§ 3º (...)

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

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

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

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

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

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

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

Com a devida vénia, ouso discordar do entendimento dos julgadores de primeiro grau.

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

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

Diante disso, por ocasião do exame de despesas devidamente escrituradas e apoiadas em documentação hábil, e mais, tendo sido devidamente comprovada a efetividade dos pagamentos à empresas beneficiadas, como é o caso dos presentes autos, cabe à fiscalização a prova de que referidos dispêndios não seriam dedutíveis, seja pelo fato da usualidade ou necessidade à manutenção da fonte produtora, seja pela idoneidade dos documentos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Acórdão nº 101-95.059, de 06.07.2005:

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

Acórdão nº 101-94.476, de 28.01.2004:

**IRPJ-DESPESAS-GLOSA POR FALTA DE COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS** - Uma vez reconhecido que os serviços contratados são de natureza imaterial, cuja prova há de ser feita indiretamente, e tendo a empresa apresentado as únicas provas possíveis (cópias dos contratos, notas fiscais, documentos correspondentes aos pagamentos, correspondências, reconhecimento do prestador do serviço, etc.) documentos esses não contestados, a escrituração faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao fisco demonstrar sua inveracidade.

Acórdão nº 107-06.869, de 06.11.2002:

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

**IRPJ.DOCUMENTOS INÁBEIS E INDEDUTIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS CAUSAIS.** Uma despesa ou custo indecidível se-lo-á não em função meramente do aspecto formal do documento, mas em razão da natureza do bem ou do serviço adquirido. A glosa dos dispêndios, por indecidíveis, só se arrimará nos documentos quando estes não expressarem - com minudência - os bens adquiridos ou os

serviços contraprestados. Dessa forma a glosa deve se materializar pelo simples fato de que tais elementos incongruentes impedem a avaliação da necessidade, usualidade ou normalidade dos entes adquiridos ou contratados.

Acórdão nº 107-07.220, de 01.07.2003:

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

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

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

Acórdão nº 107-07.138, de 14.05.2003:

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

Acórdão nº CSRF/01-03.972, de 18.06.2002:

**IRPJ – DESPESAS DE SERVIÇOS – EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO – ÔNUS DA PROVA - GLOSA - CABIMENTO –** Não é lícito ao Fisco proceder à glosa de despesas de serviços suficientemente descritos em notas fiscais, se a fiscalização deixa de reunir provas, ou mesmo indícios, de que os serviços não foram ou não poderiam ter sido prestados. Cabível, entretanto, a glosa, se o contribuinte deixa de comprovar documentalmente os lançamentos contábeis relativos às despesas de serviços.

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

O tema é bastante conhecido pelas diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, que firmaram jurisprudência no sentido de que para que a despesa seja dedutível não basta comprovar que o serviço foi contratado e que houve o pagamento do preço, uma vez que a prestação relativa ao pagamento tem por contrapartida a efetiva prestação do serviço e não sua mera contratação.

Ocorre que essa jurisprudência só tem reconhecido o direito de o Fisco indagar da efetiva prestação dos serviços nos casos em que a fiscalização reúne provas, ou mesmo indícios, de que os serviços não foram ou não poderiam ter sido prestados, ou nos casos em que a nota fiscal emitida pelo prestador do serviço não descreve com clareza e precisão o serviço prestado.

No caso dos autos, não trouxe a fiscalização qualquer elemento que pudesse colocar em dúvida a efetiva prestação dos serviços.

São conhecidos os procedimentos de diligência junto a supostos prestadores dos serviços em que a fiscalização constata, entre outras: 1. ausência de pessoal técnico qualificado para a execução do serviço; 2. preço incompatível com o serviço descrito na nota fiscal; 3. prestador do serviço é pessoa ligada ao tomador do serviço; 4. nota fiscal de prestação de serviços emitida em data próxima à do encerramento do período de apuração do resultado; 5. pagamento do serviço em dinheiro; 6. inexistência de fato do prestador do serviço no endereço indicado etc.

No presente caso, a acusação fiscal (Termo de Verificação de fl. 81) limita-se a afirmar que as notas fiscais relativas às despesas de Propaganda e de Consultoria Financeira não descrevem suficientemente os serviços executados.

Não entendo assim.

A uma porque, segundo pude depreender, foram glosadas todas as despesas com Propaganda e com Consultoria Financeira nos anos de 1991 e 1992, conforme relacionado às fls. 05 e 64.

A duas porque a grande maioria das notas fiscais de serviços discriminam os serviços com o mínimo de informações necessárias para que o Fisco identifique a sua natureza e, em consequência, verifique se estão presentes os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade.

Algumas delas destacam o valor do imposto de renda devido na fonte. Há, inclusive, alguns DARF's comprovando o

recolhimento do imposto retido pela empresa ora autuada (doc. de fls. 65 e 71).

Eis, a exemplo, a discriminação constante da primeira nota fiscal recusada pelo Fisco (fl. 6): "Despesas de filmagens incluindo locação de studio, direção, cachês, equipe técnica para cenas internas e externas para VT...30"

Frise-se que o agente fiscal não suscitou nenhuma dúvida quanto à dedutibilidade em si da despesa supra-transcrita, mas sim em relação à efetiva execução do serviço.

Ora, se o Fisco tem dúvida quanto à efetiva prestação do serviço discriminado em nota fiscal, deveria promover diligência junto ao prestador do serviço com vistas a identificar possíveis irregularidades e não simplesmente ignorar documento fiscal que, até prova em contrário, a ser produzida pela fiscalização, é idôneo.

Lembro que nesse mesmo sentido, esta Primeira Turma, no Acórdão nº CSRF/01-02.195, de 07/07/1997, considerou que a demonstração de que os serviços não foram prestados compete à fiscalização, conforme se infere da leitura de sua ementa:

"DESPESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Segundo as provas dos autos, demonstrado pelo Fisco a ausência do serviço, é de se considerar como inválidas as notas fiscais. Recurso provido."

Naquele caso, o agente fiscal produziu a prova necessária, senão vejamos o seguinte excerto o voto condutor do referido aresto:

"Se isso não bastasse, o Fisco realizou diligência (fls. 130 e 735) na Construtora Braz, visando reunir elementos que comprovassem a prestação dos serviços. Ao invés dos documentos probatórios, os fiscais autuantes apuraram diversas irregularidades:

a) nota fiscal de fls. 154 (cópia às fls. 1074): no verso da original, consta a informação da Fiscalização Volante (fiscal SMMC 28255) atestando que a referida nota encontrava-se em branco em 26.03.85; no seu preenchimento, entretanto, foi posta a data de 28.02.85 (?);

b) nota fiscal de fls. 153 (cópia às fls. 1099): todo o preenchimento se deu através de papel carbono, exceto o campo destinado à data, com o que fica caracterizado indício de fraude;

c) e mais: foram encontradas diversas notas fiscais canceladas, blocos de notas fiscais antigos e sem utilização e situação omissão junto à DRF-BH."

Da análise da jurisprudência acima transcrita e da questão sob exame, constata-se que os trabalhos da fiscalização, tanto nos casos mencionados

quanto no presente lançamento, foram idênticos, qual seja, resumiram-se tão-somente na glosa de despesas de serviços suportados em documentos fiscais que devem ser considerados idôneos, até que se prove o contrário, sem nenhuma outra evidência consistente de irregularidade fiscal.

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

#### GLOSSA DE CUSTOS E DESPESAS ESCRITURADOS INDEDUTIBILIDADE X REDUÇÃO INDEVIDA DE LUCRO

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

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

##### I – DA INDEDUTIBILIDADE DOS GASTOS

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

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

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

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

indedutíveis, e os limites individual, colegial etc. das gratificações; e

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

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

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

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

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

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

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

operação o caráter da dedutibilidade para fins do IR., reitera-se.

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

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

A multa aplicável de ofício será sempre de 75%.

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

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

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

Contrário senso, a existência de documentos com grande carga de ilegalidade poderá exibir indícios voltados para outros ilícitos, a exemplo daqueles que

reduzem indevidamente o lucro líquido do exercício e, com toda a certeza, aqueles caracterizados pela omissão de receita havida na empresa ou pessoa física emitente dos documentos impertinentes.

Sintetizando:

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

## II - DA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO

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

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

do adimplemento da obrigação extrapola não-só os objetivos tributários, como se transforma em robusto aspecto adicional para se aferir a autenticidade do evento.

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

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

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

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

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

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

Sintetizando:

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

Deve ser consignado que consta nos presentes autos a correta contabilização de cada uma das notas fiscais, bem como a descrição dos serviços prestados, a data da emissão, os períodos correspondentes, o valor bruto dos serviços, o valor do IRFONTE e a forma de pagamento, sendo que a fiscalização não conseguiu infirmar a veracidade das mesmas.

No caso, deveria a fiscalização investigar as empresas prestadoras dos serviços, com o intuito de constatar se efetivamente, houve a prestação dos serviços em questão, se possuíam funcionários capacitados para tanto etc., etc.

Quanto aos itens, 2.2.05, 2.2.10 e 2.2.13, nos valores de R\$ 81.065,36, R\$ 57.743,03 e R\$ 20.000,00, respectivamente, a empresa fiscalizada não apresentou qualquer documento comprobatório. O valor de R\$ 28.000,00, do subitem 2.2.06 corresponde a despesas da empresa Palmeiron Frutivale, indevidamente escriturado como Despesas Operacionais da fiscalizada, conforme documentos de fls. 233 do Volume I.

- PROCESSO N°. : 10480.010807/2001-48
- ACÓRDÃO N°. : 101-96.152

Diante do exposto, sou pelo provimento dos itens 2.2.02, 2.2.03, 2.2.07, 2.2.08, 2.2.09, 2.2.11 e 2.2.12, do Termo de Verificação Fiscal.

**b) JUROS E COMISSÕES (2.5) E VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA (2.6)**

O presente item trata da tributação dos valores de R\$ 3.188.329,63 e R\$ 2.189.437,16, contabilizados, respectivamente, na conta nº 4.4.1.3.20.401687 (Juros e Comissões) e 4.4.1.8.20.401729 (Variação Monetária Passiva), no ano-calendário de 1997.

Os documentos apresentados juntamente com a impugnação referendam as alegações da recorrente relativas à glosa dos valores decorrentes de juros e comissões (itens 2.5.02 a 2.5.07) e variações monetárias passivas (2.6.03 a 2.6.08), as quais foram excluídas da exigência pela decisão de primeiro grau, conforme já apreciado no recurso ex officio interposto pela turma de julgamento.

Quanto aos itens 2.5.01 e 2.5.08, a citada decisão manteve a exigência, tendo em vista que o contribuinte não apresentou nenhuma impugnação específica.

Na peça recursal a contribuinte se limita a argumentar que as despesas referem-se efetivamente à atividade normal da empresa, e que não se pode negar o equívoco do autuante, até porque os outros valores glosados neste mesmo tópico, posteriormente julgados, foram considerados improcedentes. Alega que estes possuem a mesma natureza daqueles, o que comprovaria a pertinência e necessidade para a recorrente.

Não obstante, por ocasião da ação fiscal a contribuinte foi intimada a comprovar as despesas, o que não foi feito. Da mesma forma, durante a fase de defesa inicial e agora, por ocasião do recurso voluntário, teve possibilidade de comprovar o que alega, o que, diga-se de passagem, não foi feito.

A glosa das despesas levada a efeito pela fiscalização foi efetivada em conformidade com a norma tributária, tendo em vista que a contribuinte não logrou comprovar.

Na fase recursal, a reclamante apenas faz menção à defesa inicial, porém, deixa de apresentar uma única prova que possa dar guarida ao seu intento.

Deve-se ressaltar que a recorrente, em nenhuma das oportunidades que teve, buscou justificar as despesas ou mesmo apresentar os documentos que embasaram os registros em sua escrituração, a débito das contas de resultado do exercício.

Sobre o assunto, este Conselho tem se manifestado através de suas Câmaras, no sentido de que não basta uma despesa estar contratada e até o pagamento estar revestido de formalidades externas características para que seja ela considerada dedutível. É preciso estar comprovada a efetividade da realização dos referidos gastos, através de documentos formais para tanto.

Esta Primeira Câmara também se pronunciou em inúmeros julgados neste sentido, podendo citar o Acórdão nº 101-73.310, em cuja ementa se lê:

IRPJ – DISPÊNDIOS REGISTRADOS COMO CUSTOS OU DESPESAS - Computam-se, na apuração do resultado do exercício, somente os dispêndios de custos ou despesas que forem documentalmente comprovados e guardem estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita.

A tributação com base no lucro real sujeita a apuração da base de cálculo do imposto de renda por meio do resultado do exercício contábil, cuja escrituração depende da comprovação por meio de escrituração idônea e precisa, baseada em documentos que justifiquem a legitimidade dos registros contábeis.

A falta da comprovação dos gastos que venham a influenciar no resultado do exercício, dá direito ao fisco de proceder ao lançamento de ofício sobre as importâncias não devidamente esclarecidas. Não é suficiente, portanto, que a despesa esteja apenas contabilizada e que se diga tão-somente que ela é necessária à atividade explorada e à manutenção da fonte produtora. É necessário, antes e acima de tudo, que ela seja devidamente comprovada mediante documento adequado.

Mantenho o lançamento em relação ao presente item.

3) OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS – ESTORNO INDEVIDO E FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE JUROS SOBRE “CONTRATO DE MÚTUO TACARUNA”

No item 3 do TVF (fls. 25/26), consta que, no ano-calendário de 1997 a fiscalizada contabilizou o estorno indevidamente de R\$ 5.764.240,65, na conta nº 4.4.18.38.405461 – Juros S/Mútuo – Receitas Financeiras (Razão 405461.999999) e R\$ 1.037.750,39, referente a juros contabilizados a menor pela fiscalizada no período.

O valor de R\$ 5.764.240,65, correspondente ao estorno indevido dos Juros Sobre Mútuo dos meses de janeiro a dezembro de 1997, lançados na conta 405461.999999, transferindo o valor para a conta nº 1.3.03.06.009715 – Tacaruna Empreendimentos Ltda., de Adiantamento de Capital. Os autuantes afirmam que a existência de mútuo é caracterizada pelo fato de que em 01/01/97 a fiscalizada colocou a disposição da sua associada Tacaruna Empreendimentos Ltda. um crédito de R\$ 50.000.000,00, cuja utilização segundo Instrumento Particular de Contrato de Mútuo, ficara à disposição da sua associada em conta corrente, tendo ao longo do ano sido efetuado vários lançamentos a débito e a crédito, havendo inclusive a devolução do valor de R\$ 9.961.467,84. Constataram, ainda, os autuantes que nos meses de maio a dezembro de 1997, foram efetuados quatorze lançamentos a título de remuneração do mútuo, totalizando R\$ 4.926.543,38.

Afirma a fiscalização que em atendimento ao pedido de esclarecimentos a respeito do estorno dos juros incidentes sobre o mútuo, a empresa informou que, no seu entender, a contabilização do valor de R\$ 5.764.240,65 deveria ser efetuada na conta de Adiantamento para Aumento de Capital. Entretanto, os autuantes consideraram que como se tratava de mútuo o valor a ser transferido em 31/12/97 para futuro aumento de capital snterituras de R\$ 41.861.509,13, sendo R\$ 36.097.268,48, relativo ao saldo da conta de mútuo e R\$ 5.764.240,65, correspondente aos juros estornados indevidamente.

Ao apreciar a matéria, em sessão de 22 de fevereiro de 2006, este Colegiado resolveu para conversão do julgamento em diligência, para que a fiscalização tomasse as seguintes providências:

- a) intimasse a empresa Tacaruna Participações e Empreendimentos Ltda., beneficiária do contrato de mútuo, o qual foi convertido posteriormente em adiantamento para futuro aumento de capital, a comprovar, à vista de sua escrituração contábil e fiscal, os procedimentos por ela adotados em relação às despesas financeiras decorrentes do citado contrato em relação ao ano-calendário de 1997;
- b) preparasse relatório a respeito da matéria questionada;
- c) intimasse a recorrente para que, querendo, se manifestasse sobre o resultado da diligência.

Em atendimento, a autoridade diligenciente presta as seguintes informações (fls. 4150/4151):

Das verificações efetuadas constatamos com base nos registros contábeis, que a empresa (Tacaruna Participações e Empreendimentos Ltda.) adotou os seguintes procedimentos para a escrituração dos encargos financeiros relativos ao Contrato de Mútuo e/ou Adiantamento para Aumento de Capital, firmado com a empresa PMPAR, a saber:

- a) no período de janeiro/1997 a 30/12/1997, os encargos financeiros foram escriturados a débito da conta 405461 – Juros s/Mútuo (Grupo 4.4.18 – Encargos Financeiros Líquidos) em contrapartida com a conta 4101358- Bompreço S/A (atual PMPAR S/A), do Grupo Contas Correntes Associadas (doc. fls. 4164);
- b) em 31/12/1997, referidos encargos financeiros foram transferidos a débito da rubrica 41200480 – Despesas Pré-Operacionais (Grupo 1.2.03 – Ativo Diferido) no valor de R\$ 5.986.114,01 e creditado a conta anteriormente debitada, 405461 – Juros s/Mútuo, cujo

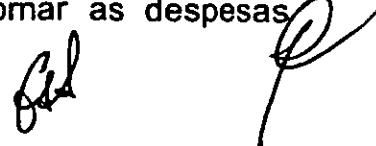
- lançamento fazer referência a "TRANSF JR MUTUO/DIF", conforme lançamento às fls. 281 do Livro Diário Geral nº 02 (doc. fls. 4166/4167);
- c) em 31/12/1997, o saldo credor da conta 4101358 – PMPAR S/A no valor de R\$ 41.861.509,13, foi transferido para a rubrica 41003615 – Adiantamento para Aumento de Capital (BOMPREÇO S/A – atual PMPAR S/A) (doc. fls. 4168);
  - d) em 31/12/1997, foi efetuada a escrituração do estorno de encargos financeiros no valor de R\$ 5.764.240,65, tendo sido debitada a conta 41003615 – Adiantamento para Aumento de Capital, e creditado a rubrica 41200480 – Despesas Pré-Operacionais, conforme lançamento efetuado às fls. 281 do Livro Diário Geral nº 02, cujo histórico faz referência a "TRANSF DIF/AUMENTO CAPITAL" (doc. fls. 4166, 4168).

Diante dos fatos acima, é de se concluir que o estorno dos juros levado a efeito pela recorrente é legítimo por força do contrato firmado com a empresa Tacaruna Participações e Empreendimentos Ltda., já que no primeiro aditamento, ficou estabelecido que o valor disponibilizado pela recorrente não sofreria juros, tendo em vista se tratar de adiantamento para futuro aumento de capital.

Ainda que a decisão recorrida entenda que somente a partir de 01/01/1998 é que não se poderiam cobrar juros, pois a transferência para a conta "Adiantamento para Futuro Aumento de Capital" ocorreu em 31/12/1997, deve-se ressaltar que a recorrente aditou o contrato original em 03.02.1997 (doc. 19), o qual transformou o mútuo em contrato destinado a futuro aumento de capital. Aqui deve ser considerada a intenção e vontade das partes que rege os contratos civis.

Nesse sentido, após a diligência fiscal realizada, fica devidamente demonstrado que se trata de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital, sendo certo o procedimento da recorrente no sentido de estornar os juros contabilizados, da mesma forma como procedeu a empresa investida (Tacaruna Participações e Empreendimentos Ltda.), conforme confirmado pela diligência fiscal.

Sem mais delongas, em decorrência a diligência fiscal realizada, que confirmou os procedimentos contábeis efetuados pela empresa Tacaruna Participações e Empreendimentos Ltda., no sentido de estornar as despesas



financeiras decorrentes do contrato de mútuo que foi transformado em adiantamento para aumento de capital, é de se prover o presente item.

Assim, sou pelo provimento do presente item.

4) OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS – JUROS SOBRE CONTRATO DE MÚTUO NÃO CONTABILIZADOS E DESPESAS INDICADAS NOS ITENS 2.1, 2.2.01, 2.2.02, 2.2.04, 2.4.03, 2.7 E 2.8.

De acordo com o item 4 do TVF (fls. 26), foram tributados os valores de R\$ 2.038.790,28, R\$ 4.352.134,86 e R\$ 4.918.599,06 dos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999 respectivamente. Referidas importâncias correspondem às somas dos rendimentos (juros) calculados sobre os valores pagos pela empresa fiscalizada por conta e ordem de sua coligada e/ou controlada Bomprix S/A Supermercado do Nordeste, nos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999. A fiscalização afirma que os pagamentos foram indevidamente contabilizados como despesas operacionais da fiscalizada, quando deveriam ter sido escriturados na rubricas próprias de Contratos de Mútuo, do Ativo Realizável a Longo Prazo, para fins de se proceder a devida remuneração, tendo em vista que os pagamentos se constituem de fato em verdadeiros empréstimos.

Os autuantes esclarecem que a fiscalizada escriturou também indevidamente em Despesas Operacionais, quotas de depreciação e amortização correspondentes a diversos pagamentos efetuados por conta e ordem do Bomprix S/A Supermercados do Nordeste, pagamentos estes que ao invés de escriturá-los nas contas próprias de Contratos de Mútuo, do Grupo do Realizável a Longo Prazo, a empresa escriturou no Grupo do Ativo Diferido – Gastos de Implantação.

Foram elaborados os Demonstrativos de Apuração de Receitas Financeiras S/ Contratos de Mútuos (fls. 1424/1428, Volume V). A remuneração dos valores foi calculada à razão de 99% do CDI – Certificado de Depósitos Interbancário, conforme Contratos de Mútuo.

O valor de R\$ 2.038.790,28, tributado no ano-calendário de 1997, corresponde à soma dos juros mensais calculados pelos autuantes no demonstrativo de fls. 1424 a 1427, a partir do saldo de 31.12.96, da conta nº 1.2.03.03, R\$ 3.886.088,54.

Os valores dos rendimentos foram demonstrados pelos autuantes na planilha de fls. 1428 (Volume V). No Demonstrativo de fls. 1428 os autuantes partiram de um saldo inicial, em 01.01.98, de R\$ 15.388.710,32 para chegar a um saldo final de 31.12.98 de R\$ 19.776.013,97.

O entendimento da fiscalização foi confirmado pela turma julgadora, no sentido de que foi reconhecido pelo próprio impugnante consiste em pagamentos efetuados pela PMPAR S/A de despesas do Bompreço Supermercados do Nordeste S/A.

Consta do acórdão recorrido que as despesas pagas pela PMPAR em favor do Bompreço constitui-se, sem sobras de dúvidas, em operação de mútuo, exatamente em conformidade com a acepção dada pelo art. 586 do Código Civil. Além disso, dada a existência de um contrato formal oneroso de mútuo entre as duas empresas é presumível que a operação de mútuo decorrente das citadas despesas seja remunerada exatamente da mesma maneira que no contrato formal em vigor ao tempo do pagamento daquelas despesas.

Em sua defesa, a recorrente reafirma que a operação não se trata de mútuo e nem de pagamentos assumidos por liberalidade em favor do Bompreço S. A – Supermercados do Nordeste, mas tão somente de dispêndios necessários a efetivação da venda aos novos controladores da citada empresa, consoante prova pela Ata Notarial anexada à impugnação (fls. 3148/3149). As despesas foram necessárias à efetivação da venda acionária para a empresa Holandesa Royal Ahold e portanto, são dedutíveis face ao disposto no art. 242, caput e parágrafo único do RIR/94, transcritos na fl. 3133 do processo. Ao vender as ações e computar como lucro a diferença, é claro que, em havendo obrigação de pagar certas contingências, terá que subtrair do lucro aqueles valores contingenciados.

Insiste a contribuinte que, por força do contrato, os pagamentos foram efetuados pela empresa Bomprix S/A Supermercados do Nordeste, que registrou corretamente no seu ativo. Esses mesmos valores foram debitados em conta de despesas da recorrente e registrados no Passivo, tendo como credor Bomprix Supermercados (doc. 24). Na proporção que os dispêndios contingentes eram pagos, ato-contínuo, era feito comunicado à recorrente que registra nas contas de despesas e credita o Passivo. Informa que há receitas e despesas e que o fisco só levantou as despesas.

Como as despesas foram necessárias à consecução de venda das ações, não é razoável que se pague o imposto de renda sobre uma renda que não existiu, eis que parte dela estava comprometida com os encargos supervenientes, em face de ter assumido a responsabilidade pelo pagamento das contingências tributárias, trabalhistas, previdenciárias e cíveis, consoante Ata Notarial. É claro que ao vender as ações e computar como lucro a diferença, em havendo obrigação de pagar certas contingências, terá que subtrair do lucro aqueles valores contingenciados. Destarte, além das despesas serem dedutíveis porque foram necessárias à venda da participação societária, também não se cuida, nem tangencialmente, de mútuo, como presumido pelos autuantes.

No caso, todas as despesas inerentes às operações praticadas entre a recorrente e a empresa adquirente da participação descritas nos Termos de Verificação e Constatação Fiscal que embasam a autuação estão documentalmente comprovadas e sobre elas o fisco jamais colocou qualquer óbice no seu aspecto formal ou dúvidas quanto à possível existência de dolo ou fraude na sua consecução.

De acordo com o contrato firmado com a empresa Royal Ahold, a recorrente vendeu, em dezembro de 1996, 50% da sua participação societária na empresa Bomprix Supermercados do Nordeste, e em 01/04/2000, os 50% restantes. Conforme consta dos autos, essa venda deu-se livre de todas as contingências cíveis, tributárias, previdenciárias e trabalhistas, conforme Ata Notarial do contrato de compra e venda das ações.

Assim, a empresa adquirente do controle da Bompreço Supermercados e a recorrente, convencionaram que caberia à primeira realizar os pagamentos das citadas contingências, sendo, posteriormente, reembolsada pela recorrente. Por outro lado, caso houvesse depósitos judiciais liberados por ganhos de causas, seriam, igualmente, devolvidos, quando a causa fosse decidida em favor da recorrente.

Da leitura do contrato conclui-se que era condição firmada entre as partes para a concretização do negócio de venda da participação societária a assunção das contingências fiscais, quer favoráveis, quer contrárias à controlada.

Ouso discordar do entendimento da colenda turma de julgamento no que se refere às condições de dedutibilidade de despesas. A esse respeito, conceito de necessidade, normalidade e usualidade das despesas para fins de sua dedução na apuração do lucro real, assim comenta o Mestre NOÉ WINKLER, em sua obra Imposto de Renda – Editora Forense, 2ª Edição, ás fls. 439:

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 comumente se denomina de **cláusula geral**. Isto significa que o legislador evitou baixar norma exemplificativa ou, muito menos taxativa. 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.

No meu entender, o conjunto de provas contido nos presentes autos, apresentam-se suficientes para afastar, de logo, a existência de gesto de liberalidade, uma vez que se trata de operações normais praticadas em transações desse gênero, com transferência de direitos e obrigações e todas respaldadas em documentação adequada ao tipo de operação que representam.

Esta Câmara já expressou o seu entendimento sobre o assunto, conforme os acórdãos abaixo:



Acórdão nº 101-94.160, de 20 de março de 2003

**DESPESA DECORRENTE DE ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÕES POR EMPRESA INCORPORADA – AUSÊNCIA DE PROVA DE ATO DE LIBERALIDADE:** Se a assunção de direitos e obrigações pela incorporada operou-se por contrato prévio, sobre os quais o fisco jamais lançou suspeita de irregularidade, existência de fraude ou dolo nas operações contratadas, não cabe a glosa das despesas decorrentes da liquidação daqueles valores pela simples suspeita de existência de ato de mera liberalidade.

Acórdão nº 101-94.070, de 29 de janeiro de 2003

**DESPESA DECORRENTE DE ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÕES POR EMPRESA INCORPORADA – AUSÊNCIA DE PROVA DE ATO DE LIBERALIDADE:** Se a assunção de direitos e obrigações pela incorporada operou-se por contrato prévio, sobre os quais o fisco jamais lançou suspeita de irregularidade, existência de fraude ou dolo nas operações contratadas, não cabe a glosa das despesas decorrentes da liquidação daqueles valores pela simples suspeita de existência de ato de mera liberalidade.

Acórdão nº 101-94.153, de 20 de março de 2003

**GLOSA DE DESPESA DECORRENTE DE ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÕES POR EMPRESA INCORPORADA** - Uma vez que se trata de operações normalmente praticadas no mercado financeiro, comprovadas por contratos de transferência de direitos e obrigações e sobre as quais não pairam quaisquer dúvidas quanto à sua efetividade, legítima sua dedução para fins de apuração do lucro real.

Portanto, se a assunção de direitos e obrigações pela incorporada operou-se por contrato prévio, juridicamente perfeito e sobre os quais o fisco jamais lançou suspeita de irregularidade, existência de fraude ou dolo nas operações nele contratadas, não cabe a glosa das despesas decorrentes da liquidação daqueles valores pela simples suspeita de existência de ato de mera liberalidade.

Dos registros contábeis realizados e do exame do contrato, depreende-se que os pagamentos foram efetuados pela empresa Bompreço S/A Supermercados do Nordeste, a qual escriturou corretamente no seu ativo. Por outro



lado, esses mesmos valores foram debitados em conta de despesa da recorrente e registrado no passivo, tendo como credor Bompreço Supermercados.

Diante do exposto, entendo que as despesas glosadas foram necessárias à consecução da venda das ações, eis que houve o compromisso de assunção dos encargos supervenientes, conforme Ata Notarial.

### MULTA DE OFÍCIO

No que respeita a exigência da multa de ofício a que a recorrente considera incabível, encontra-se a mesma prevista e quantificada expressamente em lei, descabendo à autoridade administrativa deixar de aplicá-la quando ocorrida a infração nela tipificada ou atenuar-lhe os efeitos, sem expressa autorização legal nesse sentido. E isso porque a atividade administrativa é plenamente vinculada, consoante dispõe o Código Tributário Nacional, em seu parágrafo único do art. 142: "*A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*"

O artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

Como visto, todo e qualquer lançamento "ex officio" decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento do imposto deve ser acompanhado da exigência da multa.

Ante o exposto, tendo a fiscalização apurado insuficiência no pagamento do imposto, caracterizada está a infração, e, sobre o valor do tributo ainda devido, é cabível a multa prevista no art. 44, I, da Lei 9430/96.

A multa de lançamento de ofício não tem a natureza de confisco, sendo tão-somente uma sanção por ato ilícito, ou seja, por descumprimento da lei fiscal.

O confisco, como limitação ao poder de tributar do legislador ordinário, estabelecido na Constituição Federal, art. 150, IV, refere-se a tributo e não às penalidades por infrações que são distintos entre si, por definição legal.

#### JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC

Com relação aos juros moratórios exigidos com base na taxa SELIC, também foi objeto de súmula (Súmula nº 04 do 1º CC), conforme publicação no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, conforme abaixo:

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

#### CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso ex officio. Quanto ao recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, quanto ao mérito, dar provimento parcial para excluir da exigência as seguintes os seguintes subitens: 2.2.02; 2.2.03; 2.2.07; 2.2.08; 2.2.09; 2.2.11; e 2.2.12, bem como os itens 3 e 4 do

PROCESSO Nº. : 10480.010807/2001-48  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.152

Termo de Verificação Fiscal, além de acolher a compensação do IRFONTE sobre as aplicações financeiras tributadas a menor pela recorrente.

Brasília (DF), em 23 de maio de 2007

PAULO ROBERTO CORTEZ