

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10680/002.593/90-66

JMS

Sessão de 04 de julho de 1994

ACORDAO NR. 103-15.097

Recurso nr.: 98.183 - IRPJ - EX: 1985 a 1989

Recorrente : CALCINDO PARTICIPAÇÕES S/A

Recorrida : DRF EM BELO HORIZONTE - MG

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA - DESPESAS FINAN-
CEIRAS - Empréstimos contraídos junto ao BNDES,
repassados à controlada: não é admissível que a
controladora logre vantagem fiscal dessa interme-
dição, qual seja, o de suportar ônus financeiro
superior àquele exigido da real beneficiária do
empréstimo.

DESPESAS COM ALUGUEL - Não se qualifica como dedu-
tíveis se destinada a locação de imóvel de pro-
priedade da controlada que não se configurou como
necessária.

DESPESAS COM AUTONOMOS - A pertinência das mesmas,
para efeitos fiscais, deve ser comprovada mediante
comprovação robusta quanto à prestação dos servi-
ços supostamente executados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de
recurso interposto por CALCINDO PARTICIPAÇÕES S/A.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Con-
selho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento
parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cr\$
60.731,492; Cr\$ 21.058.706; CZ\$ 59.636,50; CZ\$ 149.541,81; CZ\$
14.464.898,00, nos exercícios de 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, resp-
tivamente, bem como determinar a recomposição do lucro real dos exer-
cícios fiscalizados levando se em consideração os prejuízos fiscais,
nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julga-
do.

Sala das Sessões, em 04 de julho de 1994


CANDIDO RODRIGUES NEUBER

- PRESIDENTE

5

ACORDAO NR. 103-15.097

Rev. A. Migowski
FLAVIO ALMEIDA MIGOWSKI

- RELATOR

VISTO EM *Francisco Joaquim de Sousa Neto*
FRANCISCO JOAQUIM DE SOUSA NETO- PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONALSESSAO DE: **24 MAR 1995**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: César Antonio Moreira, Rubens Machado da Silva (Suplente Convocado), Sonia Nacinovic, Victor Luis de Salles Freire, Ausentes os Conselheiros Edvaldo Pereira de Brito e Clóvis Armando Lemos Carneiro.



RECURSO NR.: 98.183

ACORDAO NR.: 103-15.097

RECORRENTE : CALCINDO PARTICIPAÇÕES S/A

R E L A T Ó R I O

CALCINDO PARTICIPAÇÕES S/A., sediada em Belo Horizonte - MG, pretende, através do Recurso de fls. 513 a 521, elidir a exigência de crédito tributário no valor equivalente a 489.754,71 BTNFS, substanciada no Auto de Infração de fls. 416, lavrado em 28.03.90.

O lançamento, tendo por fundamento legal os arts. 191 e 387, I o RIR/80, origina-se das seguintes glosas: de despesas financeiras relativas a empréstimo repassado à sua controlada CONVAP (empreiteira de obras públicas); de serviços de terceiros (assistência técnica e de auditoria); e de aluguéis, conforme fls. 425/426. Com exceção do último item, referente exclusivamente ao exercício financeiro de 1988, os anteriores dizem respeito aos exercícios de 1985 a 1989.

O Auto de Infração aponta, outrossim, a compensação integral do prejuízo fiscal do exercício de 1985 (a rigor, exclui da mesma o resíduo do prejuízo fiscal, de Cr\$ 68.764.951,00, do exercício de 1984, originariamente compensado no de 1987, cf. fls. 230).

O recurso, a propósito, foi preliminarmente examinado nesta Câmara em 27.04.92, oportunidade em que se emitiu a RESOLUÇÃO nr. 103-.219, às fls. 602/631, cujo relatório faço integrar ao presente.

A conversão do julgamento em diligência deveu-se à necessidade de que a DRF de origem, à luz da documentação e novos argumentos aduzidos pela litigante na fase recursal, procedesse a seu exame, cotejando-os com a escrita contábil e fiscal, para que, em resumo, se examinassem as seguintes matérias:

a) empréstimos originados do BNDES, repassados pela autuante à sua controlada;



ACORDÃO NR.: 103-15.097

b) com referência ao exercício de 1989, justificativa acerca da origem e natureza da quantia de Cr\$ 2.995.688,00, o resultado da discrepância detectada entre o Termo de Encerramento de Ação Fiscal e o Auto de Infração (cf. fls. 547; as despesas glosadas montaram a Cr\$ 620.437,50, enquanto que o valor tributável apontado no Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda, às fls. 422, alcançou Cr\$ 3.616.125,00);

c) apuração dos valores dos prejuízos fiscais, efetivamente compensáveis em cada um dos exercícios, de sorte a confirmar-se a lisura ou não do demonstrativo de fls. 551, elaborado na fase impugnatória, pelo qual, considerando os prejuízos, não haveria base impositiva para o lançamento em apreço.

Em atendimento à RESOLUÇÃO supramencionada, a fiscalização lavrou o "Termo de Verificação e Constatação Fiscal" de fls. 677/680, lavrado em 04.11.93.

Com relação as despesas fianceiras, a fiscalização, tendo por base os documentos de fls. 636 a 659, preparados pela contribuinte, elaborou os quadros demonstrativos de fls. 673 a 675, através do qual apurou novos valores tributáveis para os exercícios de 1986 e 1989, mantendo-os com relação aos demais, como segue:

exerc/moeda	Auto de Infração	Diligência	Exclusão
1985 Cr\$	572.270.159	517.399.703	54.870.456
1986	1.753.682.078	idem	nihil
1987 Cr\$	198.701	idem	nihil
1988	6.713.196	idem	nihil
1989	213.554.017	199.842.246	13.711.771

No que tange à diferença de CZ\$ 2.995.688,00 detectada no exercício de 1987, a fiscalização afirmou que a origem é o lucro real, constante da declaração de rendimentos apresentada (fls. 229, verso). Assinalou que o referido exercício haviam sido compensados.



ACORDAO NR.: 103-15.097

prejuizos fiscais de respectivamente (em realidade, tais valores estão em consonância com lançamento suplementar consubstanciado no demonstrativo de fls. 230, referente ao valor de Cr\$ 479.993, glosa de compensação de prejuízo fiscal a maior).

Finalmente, no que concerne aos valores dos prejuizos fiscais compensáveis, o autuante: a) lembrou que o saldo de Cr\$ 68.764.951,00, do prejuízo do exercício de 1984, foi compensado com a matéria tributável relativa ao exercício de 1985; b) assinalou que o prejuízo do exercício de 1986, de Cr\$ 2.144.064,00 foi integralmente compensado no seguinte; c) observou que o prejuízo do exercício de 1988 foi compensado no seguinte; c) disse, por fim, que o prejuízo do exercício de 1989 foi compensado no exercício de 1991 e nos dois semestrais do exercício de 1992.

Em sua conclusão final, o autor da diligência determinada por esta Câmara elaborou o quadro demonstrativo de fls. 676, em que constam, a seu juízo, as novas bases de cálculo do imposto devido em cada um dos exercícios.

Havendo concedido prazo de trinta dias para que a contribuinte se manifestasse, a mesma, através da resposta de fls. 684, restringiu-se a opor restrições à diferença de Cr\$ 2.995.688,500, que restou, disse, não esclarecida por parte da autoridade lançadora e julgadora. E que, instada a identificar e justificar a diferença, viria a fiscalização dizer que se trata de glosa de prejuizos compensados na declaração de rendimentos, significando que, somente agora, estar-se-ia promovendo a glosa de valores de prejuizos compensados nos exercícios de 1987. Desse modo, o ato já estaria alcançado pelo Instituto da Decadência. E, ademais, parte da diferença (Cr\$ 2.624.057,00) foi considerada descabida pela fiscalização.

E o relatório complementar.



ACORDAO NR. 103-15.097

V O T O

Conselheiro FLAVIO ALMEIDA MIGOWSKI, Relator

O recurso, tempestivo (fls. 523/524), já restou conhecido através da RESOLUÇÃO nr. 103-1.219/92.

No que tange ao item despesas financeiras objeto do lançamento, foram as mesmas contabilizadas à vista de empréstimo concedido pelo BNDES, repasado à sua controlada. Não cabe discutir o procedimento da controladora quanto a valer-se de sua capacidade de aval para obter empréstimo que será aproveitado por sociedade subsidiária. No entanto, não é admissível que a controladora logre vantagem fiscal em virtude dessa intermediação, como ocorre na hipótese dos autos, em que o serviço do empréstimo repassado à controlada revela-se inferior àquele devido ao agente financeiro original.

A fim de que tal vantagem não se concretizasse, impor-se-ia que o ônus financeiro mativesse paridade nas duas pontas, de sorte a que, na controladora, resultasse um saldo líquido nulo no confronto entre despesas e receitas financeiras. De outro modo, a controladora estaria (como esteve) suportando encargos que não dizem respeito à sua manutenção, conforme se extrai do artigo 191 do RIR/80. Por outro lado, como bem expôs a decisão recorrida, a aplicação dos índices das variações das OTNs, à vista do artigo 21 do Decreto-Lei nr. 2.065/83, constitui tão-somente um limite mínimo (qual seja, para afastar a hipótese de distribuição disfarçada de lucros), o que não se confunde com "limite suficiente".

Resta assinalar que a contribuinte, chamada a se manifestar após a feitura do Termo de Diligência, não apresentou, sobre este item das despesas financeiras, qualquer objeção aos novos e menores valores levantados pela fiscalização, para efeito do cômputo da matéria tributável. Desse modo, e levando em conta os elementos que respaldam o levantamento fiscal na fase recursal, impõe-se excluir as;



ACORDÃO NR. 103-15.097

quantias de Cr\$ 54.870.456,00 e de CZ\$ 13.711.771,00, dos exercícios de 1985 e 1989, respectivamente (conforme já apontados no Relatório à presente decisão).

Quanto a glosa de despesas com serviços de terceiros (fls. 103), deve-se ao fato de não terem sido as mesmas provadas. No que tange aos serviços prestados a título de assistência técnica, é claramente insuficiente a "explicação" que a empresa pretende fazer valer desde sua resposta de fls. 104 e 105, prestada quando da ação fiscal: a de que resultaram do pagamento a engenheiros, de cujo labor teria resultado o faturamento de serviços técnicos; ressaltando que a documentação técnica produzida estaria ao "abrigo do sigilo profissional e pertence aos encomendantes de serviços técnicos". Embora a empresa tenha emitido RPAs (Recibos de Pagamentos a Autônomos), não há de fato elementos hábeis que possam revelar, de forma convincente, a efetiva forma pela qual tais serviços poderiam ter corrido para o faturamento da empresa, sobretudo na medida em que se trata de uma "holding" cuja principal unidade, observa-se, é a Construtora Alcindo Vieira S.A - CONVAP, empreiteira de obras públicas - conforme relação de fls. 07; assim, é de se presumir que se os serviços supostamente técnicos, foram prestados, devem mais propriamente estar relacionados às controladas.

Com referência aos serviços de auditoria externa, aos quais correspondeu a contabilização de pagamentos ao longo dos diversos anos ao Sr. Carlos Luiz Ferreira, contador e auditor-independente, a autuada alegou que sua efetiva prestação de serviços está consubstanciada nos pareceres que acompanham os balanços patrimoniais da empresa. Com efeito, apresenta-se, às fls. 300/301, parecer do referido auditor em balanço da empresa de 31.12.88 - no caso, datado de 20.04.89; idem, dos encerrados de 1984 a 1989, às fls. 488/496. A recorrente, rebatendo a objeção do julgador monocrático de que a despesa ocorreu em todos os meses do ano, quando a auditoria é realizada uma vez ao ano, argumentou que a recorrente se obrigou perante o BNDESPAR



ACORDÃO NR. 103-15.097

a manter a auditoria externa e, ademais, que é irrelevante que o pagamento seja parcelado, antecipado ou postecipado.

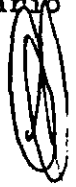
No caso em foco, embora o vínculo com o Contabilista revista-se mais da natureza permanente que eventual, o fato é que esse profissional, responsável pela assinatura dos pareceres nos diversos balanços, fazia, é evidente, jus à alguma forma de remuneração. Diante disto, não soa razoável o procedimento de glosa-se integralmente os honorários. Aprofundando as investigações e os pedidos de esclarecimentos a empresa, poder-se-ia, eventualmente, comprovar a não pertinência de parte dos valores pagos, se hipoteticamente, imputáveis às controladas. Nesses termos, dou provimento no tocante ao recurso, para excluir as seguintes importâncias: Cr\$ 5.861.036,00 (exercício de 1985); Cr\$ 21.058.706,00 (exercício de 1986); CZ\$ 59.636,50 (exercício de 1987); CZ\$ 149.541,81 (exercício de 1988) e CZ\$ 753.127,00 (exercício de 1989).

Finalmente, no que concerne à glosa de despesas com aluguéis, no exercício de 1988, trata-se de contrato de locação entre controladora e controlada (CONVAP Empreendimentos Urbanos S/A), esta na qualidade de locatária. O valor montou a CZ\$ 3.455.534,78. Fez-se o contrato sob o suposto objetivo de implementar-se uma seção técnica, que terminou por não se concretizar (fls. 99/100), como segue:

"A locação foi firmada tendo em vista implementar uma Seção Técnica, que seria localizada em construção pré-fabricada, a ser também arrendada de terceiro.

A Projetada instalação de uma seção técnica, justificada pela então crescente atividade de consultora, não se concretizou por motivos de mercado, alheios a nosso controle"

A autoridade "a quo" observou que, na medida em que a instalação não veio a se efetivar, tornou-se desnecessário o aluguel



ACORDÃO NR. 103-15.097

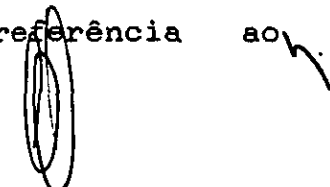
configurando-se mera liberalidade, por jamais ter-se caracterizado necessidade para a manutenção da fonte produtora. Replicando, alegou a autuada que legislação não condiciona que a dedutibilidade das despesas de aluguel se vincule à efetiva realização do objetivo visado quando de sua contratação.

Bem ponderando os fatos, não há como deixar de considerar que a formalização do contrato de aluguel, com consequente assunção de ônus, entre controlada e controladora, houvesse sido firmado - e em tão expressivo valor - antes que as chamadas razões de mercado recomendassem o início de empreendimento projetado. Trata-se de despesa, sem sombra de dúvida, desnecessária, não se enquadrando dentro do condicionamento imposto pelo artigo 191 do RIR/80.

No que tange à quantificação da base de cálculo, o autuante perseverou em equívoco ao não considerar que o imposto de renda da Pessoa Jurídica tem como hipótese de incidência o lucro real, consoante artigo 405 do RIR/80. Nos termos do artigo 387 do RIR/80, o lucro real parte do lucro do lucro líquido do exercício. Se a empresa declarou prejuízo contábil, deve o mesmo servir de base, considerada a matéria tributável, para a apuração da base de cálculo do imposto, (ou, se insuficiente aquela, para a redução do prejuízo fiscal).

Assim, no exercício de 1986, a empresa registrara um prejuízo de Cr\$ 1.267.027.361,00 (fls.-230 e 551). Por conseguinte, sobre ele deve-se adicionar o montante das glosas, que, no caso, é superior aquele valor (mesmo considerado a exclusão da glosa de despesas com auditoria). Isto implica em que se deva considerar não pertinente a compensação de "prejuízo" desse exercício no subsequente (conforme retratado no demonstrativo de lançamento suplementar de fls. 230, verso).

Todavia, se não foi a glosa de compensação do exercício de 1986 expressamente adotada no Auto de Infração, com referência ao



ACORDAO NR. 103-15.097

exercício de 1987, o contrário se verifica com respeito ao prejuízo do exercício de 1984. No Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, se assinalou que o prejuízo daquele exercício fora integralmente compensado no exercício de 1985 (fls. 126; aliás, pelo fato de nesse exercício haver sido declarado lucro real em sentido estrito, não houve problemas na mecânica de dimensionamento da base de cálculo do imposto). Portanto, não há que falar em decadência, pois tal glosa já estava contemplada no Auto.

Com efeito, o valor constante do demonstrativo de apuração do imposto de renda do exercício de 1987, às fls. 422, de CZ\$ 3.616.125,50, uma vez expurgado da importância de CZ\$ 2.624.056,50 (CZ\$ 479.993,00 do lançamento suplementar mais CZ\$ 2.144.064,00, compensação do prejuízo fiscal do exercício de 1986, que a fiscalização não cuidou de elidir), resulta em montante (CZ\$ 992.068,50) que abarca tanto a glosa das despesas quanto da compensação do prejuízo do exercício de 1984 (CZ\$ 620.437,50 mais CZ\$ 371.631,00, cf. fls. 676).

Nos exercícios de 1988 e 1989, a fiscalização, tal como no exercício de 1986, indevidamente também não levou em conta os prejuízos declarados nesses exercícios. Da circunstância de que tenham sido compensados em exercícios subsequentes dever-se-ia, tão-somente, proceder à glosa, em parte ou no todo, de tal compensação.

Em vista de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para que: (a) com referência à glosa de despesas financeiras se efetive a exclusão dos valores de Cr\$ 54.870.456,00 (exercício de 1985) e CZ\$ 13.711.771,00 (exercício de 1989); (b) proceda-se à exclusão das quantias glosadas como despesas com auditoria, a saber: Cr\$ 5.861.036,00 (exercício de 1985); e CZ\$ 21.058.706,00 (exercício de 1986); Cr\$ 59.936,50 (1987); CZ\$ 149.541,81 (1988); e CZ\$ 753.127,00 (1989); (c) seja recomposta a base de cálculo nos diversos exercícios, tomando-se em conta, quando for o caso, os prejuízos fiscais declarados (examinando a repartição de origem, na sua esfera de competência, sobre a necessidade de recomposição



ACORDAO NR. 103-15.097

dos prejuizos compensados em exercícius subsequentes).

E o meu voto.

Brasília (DF), em 04 de julho de 1994

Flavio A. Migowski
FLAVIO ALMEIDA MIGOWSKI - RELATOR

