

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10680.011668/2006-28
Recurso nº 158.831 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-00.053 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2009
Matéria IRPJ
Recorrentes SANTA MARIANA PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA e 3ª
TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG.

Recurso de ofício. Decadência. Deve ser mantida a decisão DRJ que reconheceu a decadência do lançamento do IRRF realizado após o prazo previsto no art.173 do CTN

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

GLOSA DE PREJUÍZO NÃO-OPERACIONAL - BAIXA DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO SUJEITO À AVALIAÇÃO PELA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Não é dedutível na determinação do lucro real e é passível de glosa fiscal a perda de capital resultante da baixa de ágio em virtude da alienação de investimento sujeito à avaliação pela equivalência patrimonial quando o contribuinte não comprovar o fundamento econômico desse ágio pago na aquisição do investimento alienado.

GLOSA DE DESPESAS COM SERVIÇO - EXECUÇÃO E PAGAMENTO NÃO COMPROVADOS

Sujeita-se a glosa fiscal a despesa com prestação de serviço cuja execução e pagamento não são comprovados.

AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. AFASTAMENTO.

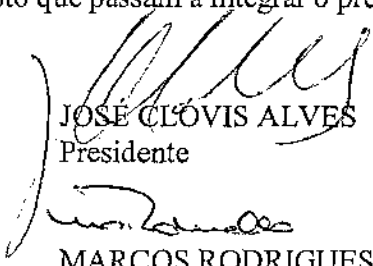
O atendimento de intimação do fisco fora do prazo fixado, não permite o agravamento da multa de ofício.

DECADÊNCIA – Artigos 71 a 73 da Lei 4502/64.

Sendo demonstrado que a infração foi com intuito doloso, aplicando-se o art 72 da Lei 4502/64, a regra do CTN que se aplica é a do artigo 173, e não a do artigo 150, § 4º, para efeito de contagem do prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 1ª turma ordinária da primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO: Recurso de ofício: por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Recurso Voluntário: por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a multa de ofício de 225% para 150%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLÓVIS ALVES
Presidente


MARCOS RODRIGUES DE MELLO
Relator

Formalizado em : 15 MAR 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jacinto do Nascimento, Marcos Rodrigues de Mello, Leonardo Henrique M. de Oliveira, Waldir Veiga Rocha, Alexandre Antonio Alkmin Teixeira, José Carlos Passuello e José Clóvis Alves.

Relatório

Constam do processo três autos de infração. O primeiro deles, a folhas 10 a 16, trata de imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e não exige o recolhimento de nenhum crédito tributário, apenas determina a redução do prejuízo fiscal da autuada. O segundo, a folhas 17 a 23, trata de contribuição social do lucro líquido (CSLL) e também não exige o recolhimento de nenhum crédito tributário, apenas determina a redução da base de cálculo negativa da CSLL. Já o terceiro, a folhas 24 a 91, exige o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 23.391.551,35, assim discriminado:

Imposto de renda retido na fonte (IRRF)	R\$ 5.774.738,51
Juros de mora	R\$ 4.629.079,47
Multa de ofício proporcional	R\$ 12.987.733,37

A - DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES IMPUTADAS

I - Auto de infração de IRPJ

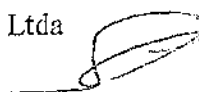
A autuante, reportando-se ao termo de verificação a folhas 93 a 197, atribui à autuada duas infrações, de cuja descrição adiante se faz uma síntese, segundo o que consta no lançamento. Não é exigido crédito tributário, apenas determinado que seja reduzido o prejuízo fiscal dos anos-calendários de 2000, 2001, 2002 e 2003 nos seguintes valores respectivamente: R\$3.834.417,10, R\$ 4.660.388,68, R\$ 2.654.852,71 e R\$ 69.247.142,44.

1.CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS – GLOSA DE DESPESAS – Conforme discriminado no termo de verificação fiscal, a autuante efetuou a glosa de valores deduzidos como despesas e que estavam escriturados como pagamento a diversos prestadores de serviços por ter apurado que: ou a documentação apresentada era inidônea, ou não houve comprovação da efetiva prestação do serviço, ou não houve comprovação do pagamento, ou o dispêndio não se classifica como despesa útil, usual e necessária para a empresa. Em relação a cada pagamentos, a autuante aponta duas ou mais dessas irregularidades enumeradas como motivadoras da glosa. Períodos de apuração: anos-calendários: 2000, 2001, 2002 e 2003. Enquadramento legal: artigos 299 e 300 do Decreto nº3.000, de 26 de março de 1999 -Regulamento do Imposto de Renda 1999 (RIR 1999).

2. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS – INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS – Dedução indevida de perda no recebimento de créditos. Período de apuração: ano-calendário de 2003. Enquadramento legal: artigo 9º, § 6º, da Lei nº 9.430, de 27.12.1996; artigo 249, inciso I, artigo 251, parágrafo único, artigo 340, todos do RIR 1999.

Conforme o termo de verificação fiscal, a glosa de despesas a que se refere o item 1 do auto de infração não é única, mas em verdade desdobra-se em várias. Adiante faz-se a discriminação delas, cada qual acompanhada dum resumo da motivação fornecida pela autuante para incluí-las no lançamento.

1. Glosa de valores atribuídos à Solotop Ltda



Trata-se de glosa de despesas no montante de R\$ 1.671.458,92, contabilizados como valores pagos no ano-calendário de 2000 em contrapartida de serviços prestados. A autuante afirma que a documentação comprobatória da despesa é inidônea. Da sua motivação, extraem-se as seguintes informações:

para efeito de comprovar o pagamento dos valores escriturados, foram apresentadas cópias de cheques fornecidas pelos bancos; todavia esses cheques não provam de forma inequívoca o pagamento dos serviços, porque são nominais ao próprio emitente, isto é, à autuada, que os endossou no verso, o que os converte em títulos ao portador;

pesquisada a situação fiscal da Solotop, verificou-se que apresentou declaração de inativa em relação aos anos-calendários de 2000 a 2004; em diligência no seu endereço cadastral, comprovou-se que a empresa não funciona no local, que é um prédio residencial; a moradora do apartamento vizinho informou que mora lá há cerca de 20 anos e que desconhece a empresa Solotop; no entanto, informou que o Sr. Ronaldo, sócio da empresa, já foi dono do apartamento ao lado muitos anos atrás;

a Prefeitura de Contagem informou que não emitiu autorização para a emissão das notas fiscais de serviço apresentadas como comprovantes da despesa; além disso, essas notas fiscais apresentam outras irregularidades: não têm data limite para a sua utilização e nelas não foi destacado o IRRF;

a Gráfica Colúmbia Ind. Com. Ltda, constante no rodapé das notas fiscais, informou que não as confeccionou e que está errado o número da sua inscrição nelas impresso;

em ação fiscal desenvolvida simultaneamente em outra empresa do grupo Itaminas, ao qual pertence a autuada, colheu-se o depoimento do Sr. Ronaldo (sócio-gerente da Solotop) no qual ele declara que: rasgou toda a documentação da Solotop, nada tendo para apresentar à Receita Federal; no período de 1999 a 2003 vendeu, pessoalmente, notas fiscais falsas para três ou quatro empresas do grupo Itaminas; ele próprio preenchia as notas fiscais; jamais efetuou locação de máquinas para qualquer empresa do grupo, tendo executado apenas sondagens geológicas de valor ínfimo; era forçado a emitir as notas fiscais falsas, do contrário não seria contratado para executar serviços de sondagens; nunca recebeu cheque de nenhuma empresa do grupo; o pagamento era feito em dinheiro em valor bem abaixo das notas fiscais, as quais entregava em envelope lacrado na rua Paraíba;

indagada a respeito de ter registrado receitas de vendas de minério de ferro pelo mesmo preço de custo, com lucro zero, a autuada respondeu que intermedeia as compras pela Itaminas Comércio de Minérios da fornecedora MBR, em virtude de exigências desta, e que para movimentar as pilhas do minério adquirido, diz ter necessitado alugar as máquinas da Solotop; assim, ainda que fossem idôneos os documentos apresentados, a despesa seria desnecessária para atender à autuada e deveria ser excluída de seus resultados;

questionada duas vezes para explicar o motivo de ter registrado despesas tão elevadas sob a rubrica de aluguel de máquinas e equipamentos somente no ano de 2000, embora tenha continuado a atuar como intermediário entre a MBR e a Itaminas, a autuada não conseguiu esclarecer esse ponto.

2. Despesas com consultorias



Trata-se da glosa de valores contabilizados como despesas com consultorias pagas a diversas pessoas jurídicas durante os anos-calendários de 2000 a 2003. A autuante afirma que não foi comprovada a efetiva prestação de serviço e, para a motivação da glosa, apresenta algumas considerações genéricas e outras específicas a cada firma de consultoria. Eis um resumo das genéricas:

a autuada, apesar de anualmente vir apresentando prejuízo e quase não ter receita, contabilizou elevados valores de prestação de serviços de consultoria com as mais diversas empresas; indagada a respeito da necessidade de tantas despesas, informou fazer as contratações de despesas pelo grupo como um todo;

a autuada foi intimada a comprovar a efetiva prestação dos serviços, mediante a apresentação de ordens de serviço com a especificação do trabalho a ser executado, relatórios dos serviços prestados ou em andamento, estudos realizados, cronogramas dos serviços contratados, especificações técnicas do pedido de serviços, notas fiscais faturas emitidas, as cópias dos cheques utilizados nos pagamentos; todavia, tal documentação não foi apresentada, embora estivesse descrita nos contratos cujas cópias foram fornecidas à fiscalização;

alguns dos contratos estão vencidos, sem os respectivos aditivos anexos; todos que foram apresentados são meras cópias reprográficas, sem registro, e semelhantes entre si, alguns chegando a ser iguais;

grande parte das contratadas tem como sócios pessoas físicas que são também sócias da autuada ou a ela ligada;

muitas vezes os endereços das empresas de consultoria são os mesmos das empresas que compõem o grupo Itaminas;

as letras de preenchimento das notas fiscais são as mesmas em várias prestadoras de serviço, ainda que as empresas se encontrem em municípios diferentes;

intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços, a autuada respondeu que sua relação comercial e profissional com as prestadoras de serviços se apóia em notas fiscais de prestação de serviços; não basta, porém, a apresentação de contratos e a emissão de notas fiscais para se considerar prestado o serviço;

a autuada incorreu em irregularidade ao assumir sozinha as despesas administrativas pertencentes ao grupo Itaminas, sem proceder ao rateio de acordo com o gasto de cada empresa, mediante critérios objetivos e previamente estabelecidos; os gastos realizados pelas pessoas jurídicas só podem afetar o resultado na parte em que necessários à manutenção de sua fonte produtora;

a autuada não apresentou todas as notas fiscais escrituradas no razão; das apresentadas, a grande maioria está com o canhoto de comprovação do serviço prestado não destacado.

Especificamente em relação a cada prestador de serviço, do termo de verificação fiscal extraem-se as observações resumidas adiante.

2.1. Bemep Consultoria S/C Ltda



Quer no presente, quer no passado, a Bemep vem funcionando nos mesmos endereços que a autuada.

A Bemep foi recentemente fiscalizada pela Receita Federal e nessa ação fiscal, cujos resultados aproveitam-se neste processo, apurou-se que no endereço cadastral da firma até 30.12.2004 funciona a empresa a Camps Serviços Contábeis Soc. Simples Ltda, responsável pela contabilidade da Bemep e das empresas do grupo Itaminas; o contador informou que a Bemep de fato não funciona lá, que ela não possui empregados e que os serviços são prestados pelo sócio Bernardo de Melo Paz no estabelecimento dos clientes, ou na residência dele.

Ao término de ação fiscal que averiguou o cumprimento das obrigações fiscais de Bernardo de Melo Paz, o auditor fiscal relatou em termo de verificação fiscal que a Santa Mariana efetuou diversos pagamentos diretamente àquele senhor, durante os anos-calendários de 2000 a 2003, o que é comprovado pelas cópias dos documentos de crédito (DOC) juntados aos autos. Os recursos financeiros foram depositados em contas correntes de que o titular é a pessoa física Bernardo de Melo Paz. No mesmo termo de verificação fiscal, o autuante refere-se a cartas enviadas pela Bemep às fontes pagadoras (isto é, a Santa Mariana), nas quais se solicita que os pagamentos fossem realizados pessoalmente ao sr. Paz.

Na ocasião o auditor fiscal observou que na condição de administrador e gestor das empresas Santa Mariana, Itaminas e Minas do Itacolomy, é função precípua do sr. Paz administrar e gerir estas empresas, não sendo necessário ele próprio constituir outra empresa para prestar, pessoalmente, esses mesmos serviços. Conclui-se que o real objetivo da criação da Bemep é burlar a legislação tributária. O expediente permite diminuir os tributos na pessoa jurídica, pois os serviços prestados pelas consultorias representam despesas do contratante do serviço.

Intimada a fornecer provas da efetiva prestação dos serviços, a autuada apresentou o razão da conta fornecedores, cópia do contrato de prestação de serviços de consultoria técnica, cópias e originais das notas fiscais, cópias de alguns DOC, cópias de controle de cheques emitidos e relatórios do pagamento a fornecedores, emitidos pelo Banco Bradesco, nos quais não consta o nome da Bemep, mas sim o do sr. Paz; não foi atendida a intimação para apresentar a cópia dos cheques emitidos para pagamentos à Bemep, que deveria ter sido fornecida pelas instituições financeiras.

De dezembro de 2000 a maio de 2001 e de setembro a dezembro de 2002, a Bemep emitiu notas fiscais cujo prazo de validade já havia expirado. A Prefeitura de Ibirité comunicou que não autorizou a prorrogação do prazo de uso dessas notas, apesar de nelas ter sido apostado carimbo que informava que tal prorrogação havia sido autorizada.

A Santa Mariana é o único cliente da Bemep; logo, esta foi criada unicamente para prestar serviços àquela. A Bemep não tem empregados e nem instalações próprias.

2.2. RMD Consultoria Ltda

A empresa RMD foi constituída em 03.12.1993 e seu endereço cadastral é o mesmo da Santa Mariana; o seu proprietário é Rodrigo Octávio Maia Damásio, ligado ao grupo Itaminas de várias formas, inclusive atuando como procurador de algumas de suas empresas e diretor de uma delas; a empresa não tem empregados nem instalações próprias.



Intimada a fornecer as provas da efetiva prestação de serviços, a autuada apresentou o razão da conta fornecedores, cópia do contrato de prestação de serviços de consultoria técnica, cópias e originais das notas fiscais, vias originais de alguns DOC e cópias de controle de cheque emitidos pela contabilidade. Não foram apresentadas cópias dos próprios cheques emitidos para o pagamento dos serviços, que seriam fornecidas pelas instituições financeiras.

A RMD aparentemente foi constituída somente para emitir notas fiscais para a Santa Mariana. Os totais das suas notas fiscais emitidas para a Santa Mariana são iguais à receita bruta das demonstrações financeiras e das declarações de rendimento até o ano-calendário de 2002. Em 2003 e 2004 emitiu notas fiscais para a CFM Cia. de Fomento Mineral e Participação, Itaminas Comércio de Minérios S/A, Itasider e BMP Part. e Empreendimentos S/C.

Os pagamentos foram efetuados diretamente ao sócio Rodrigo Octávio Maia Damásio, por meio de DOC. Esses documentos referem-se aos serviços supostamente prestados por RMD, conforme o preenchimento do campo finalidade de alguns DOC e também conforme o razão da conta fornecedores.

Por meio de diligência efetuada na RMD, verificou-se que não existe a conta bancos na sua escrituração, mas apenas a conta caixa. Teoricamente, os pagamentos à RMD teriam sido feitos em dinheiro, o que não é usual. Existem dois pagamentos da ordem de R\$ 100.000,00 para a liquidação das notas fiscais nº 511 e 516.

2.3 JAL Consultoria S/C Ltda

A sede da JAL situa-se na Fazenda Engenho Seco, município de Sarzedo, como tantas do grupo Itaminas, e ela tem como responsável Júlio Arnaldo Laender, atual presidente da Santa Mariana. Seu endereço cadastral já foi r. José Maria Taitson, 125, município de Ibitiré, que também já foi o endereço de outras empresas do grupo e é o atual endereço do escritório de contabilidade dessas empresas.

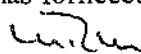
A JAL não possui empregados nem instalações próprias.

O contrato apresentado pela autuada é igual ao da BEMEP e da RMD Consultoria.

Intimada a fornecer as provas da efetiva prestação de serviços, a autuada apresentou o razão da conta fornecedores, cópia do contrato de prestação de serviços de consultoria técnica, cópias e originais das notas fiscais, vias originais de alguns DOC e cópias de controle de cheque emitidos pela contabilidade. Não foram apresentadas cópias dos próprios cheques emitidos para o pagamento dos serviços, que seriam fornecidas pelas instituições financeiras.

O sr. Laender, sócio-diretor da JAL e também da Santa Mariana, contratou a si mesmo para prestar serviços de gestão empresarial que são próprios da sua função de administrador.

A Santa Mariana não apresentou a comprovação da prestação e pagamento dos serviços, mas forneceu apenas o razão da conta fornecedores, as cópias das notas fiscais e



as cópias dos pagamentos em DOC remetidos ao Citybank, no valor total das notas fiscais (somente até outubro de 2000).

As notas fiscais nº 31 e 32 são irregulares, pois foram emitidas fora de seu prazo de validade. Em 2003 foram usadas várias notas fiscais fora do seu prazo de validade, mediante a simples aposição de carimbo indicador de prorrogação, mas esse carimbo se acha rasurado.

2.4. NAM Consultoria S/C Ltda

A NAM não foi encontrada no seu endereço cadastral. Com base em declarações da funcionária da empresa que ocupa a sala, do porteiro e da síndica do prédio, verifica-se que ninguém conhece nem conheceu a NAM.

O seu sócio tomou ciência do termo de diligência e intimação fiscal na própria Receita Federal, mas não apresentou a documentação solicitada. O endereço para contato por ele fornecido é o mesmo do setor jurídico do grupo Itaminas (r. Alagoas, 1000, sala 701, tel.3261-8122). Como a finalidade da diligência era verificar a existência e a condição de funcionamento e da prestação de serviços escriturados, o que se alcançou com as informações apuradas, a documentação foi considerada prescindível.

Os documentos que foram fornecidos pela Santa Mariana são iguais aos que forneceu quanto às firmas de consultoria referidas anteriormente.

Coincide com a declaração de rendimentos da NAM o valor total das notas fiscais emitidas para a Santa Mariana, indício de que aquela foi criada somente para emitir notas fiscais para esta.

A Santa Mariana não comprovou a prestação nem o pagamento dos serviços.

2.5. Planinst Consultoria e Planejamento Institucional S/C Ltda

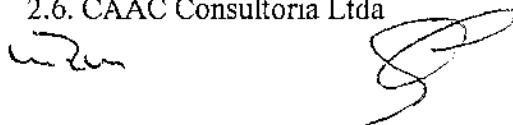
A Planinst não foi encontrada no seu endereço cadastral. Em verdade, o local é uma casa velha que abriga uma pequena família há cerca de cinquenta anos. A informação foi prestada pela vizinha.

Realizado contato telefônico com o sócio, este informou que: não possui a documentação contábil da época; na época era apenas um jornalista desempregado; foi ajudado pela empresa contratante; fazia uma espécie de assessoria de comunicação, que consistia em elaborar um jornalzinho e panfletos educativos; o endereço cadastral da Planinst pertencia à avó de sua esposa.

Quanto às cópias dos cheques apresentadas, valem as mesmas observações já feitas em relação às firmas de consultoria referidas anteriormente.

Coincide com a declaração de rendimentos da Planinst o valor total das notas fiscais emitidas para a Santa Mariana, indício de que aquela foi criada somente para emitir notas fiscais para esta.

2.6. CAAC Consultoria Ltda



A CAAC não foi encontrada no seu endereço cadastral. No local funciona outra empresa, de nome Sanches Cipar Comercial Ltda. O porteiro informou trabalhar no prédio há oito anos, sem conhecer a CAAC.

Após contato telefônico com o sócio, a documentação requerida foi apresentada. O diário do período de 2001 a 2003 foi registrado na Junta Comercial somente em 04.10.2006; suas páginas são novas, demonstrando que os livros foram confeccionados agora; no razão, que também aparenta ter sido recém-confeccionado para atender à diligência fiscal, os recebimentos da Santa Mariana são escriturados na conta caixa, de modo que foram feitos em dinheiro, segundo a escrituração.

A CAAC informou não ter empregados e que os serviços foram prestados pelo sócio Carlos Alberto Andrade de Castro.

De acordo com o livro razão, todas as notas fiscais foram emitidas em sequência numérica contínua para a Santa Mariana. Coincide com a declaração de rendimentos da CAAC o valor total das notas fiscais emitidas para a Santa Mariana, indício de que aquela foi criada somente para emitir notas fiscais para esta.

As notas fiscais nº 28 a 32 foram emitidas fora do seu prazo de validade.

A atuada não apresentou o contrato de prestação de serviços, nem tampouco comprovou a prestação e o pagamento dos serviços.

2.7. Consulte Proj. e Planej. Ltda, J. Marfori Engenharia e Projetos Ltda

Não houve, por parte da atuada, comprovação da prestação nem do pagamento dos serviços.

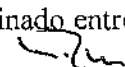
2.8. JLR Consultoria

Não houve, por parte da atuada, comprovação da prestação nem do pagamento dos serviços. Com base nas faturas emitidas, nota-se que a Santa Mariana é praticamente o único cliente da JLR.

3. Serviços de advocacia

Conforme esclarecimento prestado pela atuada, o escritório Oliveira Neves Associados foi contratado para prestar serviços ao grupo com respeito à administração do passivo tributário. Contudo não foi comprovado o serviço prestado. Forneceram-se apenas cópias das petições feitas à Justiça para a juntada de procurações e, posteriormente, comunicações em que o escritório substabelece a José de Assis Silva o mandato recebido. Os documentos apresentados dizem respeito a ações propostas contra diversas empresas do grupo, a saber: Itasider, Itaminas Comércio de Minério S/A, Minas do Itacolomy, Siderúrgica S. Sebastião de Itatiaiuçu, MGS Minas Gerais Siderurgia Ltda.

A atuada não apresentou nada de concreto que justificasse o pagamento de mais de quatro milhões ao escritório, nem mesmo o relatório mensal completo sobre o andamento das ações a seu cargo, que é exigido pela cláusula 8ª do contrato de prestação de serviço assinado entre eles.



Ainda que se conseguisse comprovar a real prestação do serviço, teria de ser enfrentada a questão do rateio das despesas entre as empresas do grupo.

Conforme estipulava o contrato, o valor cobrado pela prestação do serviço seria R\$217.000,00 por mês. Todavia, em vez de registrar esse valor a cada mês, em junho de 2001 a autuada registrou todo o montante que seria referente aos doze meses do ano.

II - Auto de infração de CSLL

As mesmas irregularidades já descritas na parte deste relatório que trata do lançamento de IRPJ. Enquadramento legal: artigo 2º e seus parágrafos da Lei nº 7.689, de 1988; artigo 19 da Lei nº 9.249, de 1995; artigo 1º da Lei nº 9.316, de 1996; artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 1999, e suas reedições; artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

III - Auto de infração de IRRF

A autuante atribui à autuada uma só infração, a qual descreve como pagamentos a beneficiários não identificados ou feitos sem que se comprovasse a sua causa. De acordo com o termo de verificação a folhas 93 a 197, esses pagamentos correspondem às mesmas despesas glosadas às quais se refere o item I do auto de infração de IRPJ. Períodos de apuração: anos-calendários de 2000, 2001, 2002 e 2003. Enquadramento legal: artigo 61, §§ 1º a 3, da Lei nº 8.981, de 1995.

Note-se ainda que a autuante, por entender que a autuada procedeu com evidente intuito de fraude, aplicou-lhe a multa qualificada no percentual de 150% em relação a parte das infrações apuradas e formalizou, por meio do processo administrativo nº10680.011678/2006-63, representação fiscal para fins penais. Além disso, a autuante entendeu que cabia agravar a multa de ofício, por falta de atendimento no prazo estipulado às intimações que fez, de sorte que o percentual da multa de ofício aplicada acabou por chegar a 225%.

B - IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO

Tendo sido notificada dos lançamentos em 23 de outubro de 2006, em 22 de novembro de 2006 a autuada apresentou a impugnação juntada a folhas 488 a 511. Resumem o seu conteúdo os enunciados seguintes.

Decadência do direito de constituir parte do crédito tributário – 1999 a 2001

A autuante aponta como suposta omissão de rendimentos valores gerados de agosto de 1999 a junho de 2004.

Levando-se em conta que, a partir da Lei nº 8.383, de 1991, o lançamento do imposto de renda é por homologação e o “dies a quo” para a sua constituição se conta nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorreu a decadência do direito de lançar. Desde os fatos geradores situados nos anos de 1999 a 2001 transcorreu prazo superior a cinco anos, ao passo que a autuada foi intimada do lançamento em 23.10.2006. Em abono do argumento, cita-se a ementa de acórdãos atribuídos ao Conselho de Contribuintes.



Não se alegue que, em face da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial ditado pelo artigo 150, § 4º, não alcança os fatos em discussão. Como se pode inferir das declarações e documentos entregues pela autuada, as despesas informadas sempre existiram e, no curso da fiscalização, foram documentadas. Se a autuante não se convenceu ou preferiu negar validade a essa documentação, por força de meros caprichos e formalidades, isso não pode servir de embasamento à suposta configuração de fraude ou simulação.

Portanto, não houve omissão de rendimentos, motivo pelo qual há de se aplicar o artigo 150, §4º, do CTN, sem nenhuma ressalva, reconhecendo-se a decadência de parte do direito de lançar, tornando-se nenhum o auto de infração.

Despesas supostamente não comprovadas

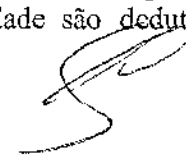
Conforme se infere do item 21 do TVF, parece ter chamado a atenção da autuante os contratos de prestação de serviços com diversas empresas tais como BEMEP, JAL, NAM, PLANINST e RMD, por serem, aparentemente, semelhantes entre si. Isso não modifica a relação jurídica estabelecida entre as partes. Primeiramente, os profissionais que prestam serviço à autuada, bem como as demais empresas do grupo, encontram-se estabelecidos em um mesmo local. Portanto, é natural que as correspondências tenham o mesmo destino. Não há nada em lei alguma que impeça tal prerrogativa. Ao contrário, quando a lei se ocupou de tal assunto procurou, em vez de recriminar, conferir respeito à regularidade, admitindo-se que pessoas físicas prestadoras de serviços de natureza intelectual pudessem, uma vez organizadas, desfrutar do tratamento dispensado às pessoas jurídicas (artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005).

Tampouco invalida ou coloca em dúvida o documento a circunstância de algumas empresas se encontrarem em municípios diferentes, como é o caso de BEMEP, JAL, NAM e PLANINST, mas suas notas fiscais parecerem preenchidas com a mesma letra (segundo a autuante). Esquece-se o fisco de que muitas daquelas empresas mantêm parte de sua escrituração sob a responsabilidade de um mesmo escritório de contabilidade, o que não poderia ensejar desconfiança e fomentar o espírito desdenhoso contra a imagem da autuada.

A autuante recorreu à jurisprudência do Conselho de Contribuintes, no afã de escorar sua pretensão e para macular de vícios os procedimentos da autuada, conforme item 27, alegando que mesmo que houvesse a comprovação dos serviços constantes nas notas fiscais escrituradas, subsistiria a irregularidade consistente em assumir só as despesas administrativas pertencentes ao grupo. Ademais, diz-se que não se procedeu ao rateio de acordo com o gasto de cada empresa, mediante critérios objetivos e previamente estabelecidos.

Essa ilação é no mínimo estranha. Primeiro a autuante aponta que a documentação não comprova a efetiva prestação de serviços. Depois, numa mesma cartada, acrescenta que, mesmo havendo comprovação, carece de apoio legal a assunção de dívidas sem o rateio posterior. Todavia, não só inexiste a obrigação legal de promover o rateio, como não há nenhum ato legalmente válido que imponha observância a critério algum previamente estabelecido.

As despesas operacionais constituem gastos incorridos pela empresa para o exercício de suas atividades, independentemente da frequência com que são realizadas. De um modo mais amplo, pode-se deduzir que as despesas representam recursos aplicados pela empresa em troca de obtenção de receitas e, portanto, devem a estas estar relacionadas. Todas as despesas necessárias à atividade são dedutíveis, o que limita sobremaneira a ação do



legislador ordinário em negar a dedutibilidade dos dispêndios vinculados ao exercício de determinada atividade. Há despesas que podem corresponder à redução do ativo, sem simultânea redução do passivo e sem estar vinculadas ao esforço de geração de receitas; por isso são denominadas perdas.

O artigo 187 da Lei nº 6.404, de 1976, estabelece que, para se chegar ao lucro operacional, há de se deduzir do lucro bruto as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas e outras despesas operacionais. Logo, as despesas administrativas que registram gastos, pagos ou incorridos para a direção ou gestão da empresa e que beneficiam todas as fases do negócio ou objeto social, integram as despesas operacionais. Constam dessa categoria itens tais como honorários da administração, custos administrativos, despesas legais e judiciais, material de escritório, despesas de viagens, serviços profissionais (consultorias, advogados etc).

As despesas realizadas pela pessoa jurídica, segundo sua origem, natureza e tipo, podem ser dedutíveis ou indedutíveis na determinação do lucro real. As despesas dedutíveis poderão ser levadas em conta no momento em que forem incorridas ou pagas, conforme regime de competência, e observados os seguintes aspectos: (1) deverão ser necessárias à realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica; (2) deverão ser usuais ou normais no tipo das operações da empresa e (3) comprovadas por meio de documentação idônea.

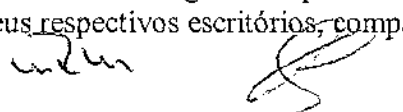
O PN nº 32, de 1981, definiu o conceito de despesa necessária esclarecendo tratar-se de gasto essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração de atividades, principais ou acessórias e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira e ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie do negócio. Nesse sentido, são considerados hábeis à comprovação dos custos e despesas operacionais, as notas fiscais, faturas, duplicatas e recibos que indiquem as partes, as operações realizadas e seus respectivos valores, de modo a se poder aferir a necessidade e a normalidade das despesas. Os documentos apresentados à fiscalização não podem ser confundidos e ter tratamento similar ao aplicável às notas fiscais simplificadas ou cupons de caixa, que, por não conterem elementos indispensáveis à comprovação dos custos e despesas, não são admitidos como documentos hábeis para comprovar as despesas incorridas.

Os documentos apresentados pela autuada devem ser considerados idôneos para o fim a que se prestam. Sua idoneidade decorre do fato de terem sido emitidos por pessoas jurídicas regularmente constituídas, ativas e com cadastro atualizado perante os órgãos competentes, entre os quais, a Secretaria da Receita Federal.

Ademais, foram observados todos os requisitos em relação à pessoa contratante, a saber, a descrição dos serviços objeto da operação, a data e o valor do negócio, fazendo-se constar, ainda, a identificação do tomador de serviços e o correspondente CNPJ.

As prestadoras de serviço desfrutam de situação fiscal e cadastral regulares perante o CNPJ, o que significa que os relatórios, correspondências, petições e procurações carreados abonam a referida situação.

A autuante teve a oportunidade de pessoalmente conhecer, ao longo da fiscalização, alguns dos sócios e acionistas dessas empresas, na Rua Paraíba nº 1.122, 23º andar, endereço da autuada. Alguns dos profissionais, no entanto, desempenham suas funções e atividades em seus respectivos escritórios, comparecendo em reuniões no endereço da autuada.



A prova da prestação dos serviços é irrefutável, por isso é indiscutível a dedução da despesa correspondente, e também porque o dispêndio advém da contrapartida daquilo que foi recebido pelos beneficiários devidamente identificados.

Os prestadores de serviços que executam atividades intelectuais em caráter personalíssimo ou não, quando organizados em forma de sociedade, merecerão o mesmo tratamento das pessoas jurídicas em geral, nos termos do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005. Por isso, não se pode colocar em dúvida a realização de serviços prestados e, muito menos, a despesa incorrida. Do contrário, o fisco pretenderia algo que extrapola sua competência, uma vez que implicaria desconstituir negócios válidos e reais, celebrados à luz da autonomia da vontade, da conveniência e interesse das partes.

A autoridade fazendária age ao arrepio da lei ao descartar a comprovação da despesa por meio de nota fiscal emitida pelas pessoas jurídicas em questão, alegando tratar-se de pessoas jurídicas direta ou indiretamente ligadas à impugnante. Parece ignorar o surgimento de novas formas de atividade, como é o caso do trabalho por conta própria – intermitente, casual ou como parte de um projeto. Ademais, a própria Lei nº 11.196, de 2005, em seu artigo 129, cuidou de disciplinar a regularidade dessas novas formas de contratação.

Já se foi o tempo em que as empresas promoviam suas atividades de maneira verticalizada. Na era das terceirizações e parcerias, os agentes econômicos concentram-se naquilo que não pode ser subcontratado e procuram otimizar resultados em face da acirrada competição ditada pelo mundo neo-globalizado.

No entendimento da autuante, a autuada não poderia assumir as despesas de outras empresas componentes do grupo por ela integrado. Assim, não se poderia deixar de promover o rateio das despesas assumidas. Se a impugnante optasse por ratear as despesas, emitindo nota de débito para ressarcimento do valor, sem considerá-lo na base de cálculo do PIS e da Cofins, incorreria no risco de ter glosado suas despesas de rateio por parte do fisco federal, além do ISS pelo fisco municipal, constituindo esse fato quase que um verdadeiro confisco, visto o fato de não promover acréscimo patrimonial.

A autuante, no período autuado, desempenhava, também, a função de *holding*, tendo como principal meta e diretriz a reunião de esforços direcionados à preservação empresarial. A manutenção e continuidade dos negócios do grupo dependia do sucesso passível de ser alcançado em negociações com credores privados e públicos, no conjunto das empresas. Naquela ocasião o grupo não contava com a qualidade da estrutura operacional atual, enfrentando execuções judiciais que, em sua grande maioria, a apontavam como coobrigada. Assim, o acompanhamento e a solução de inúmeros processos das empresas investidas, bancários, tributários, comerciais ou trabalhistas, de forma direta ou indireta, ficariam a cargo da *holding*, cabendo-lhe, pois, as medidas tendentes a minimizar os riscos de continuidade das empresas do grupo, ou seja, em trabalho preventivo na tomada de decisões, ou mesmo na busca de soluções no caso concreto, com o questionamento individual ou coletivo das cobranças e da recuperação de créditos.

As demais empresas do grupo, controladas pela autuada durante o período fiscalizado, encontravam-se em situação delicada, sem crédito no mercado financeiro, com obrigações comerciais e fiscais em fase de execução, o que exigia uma administração rígida dos recursos financeiros, técnicos e humanos. Dessa forma, procurou-se gerir os recursos líquidos e oriundos das atividades operacionais sob o controle da autuada, na condição de *holding*, para garantir a manutenção dos negócios como um todo. Pretendeu-se privilegiar os

pagamentos dos compromissos inadiáveis, sem perder de vista os investimentos voltados à geração de receitas, para melhor enfrentamento do desafio vivido.

Os recursos operacionais necessários à atividade empresarial de cada uma das empresas produtivas integrantes do grupo, sempre foram geridos por essas mesmas empresas, única forma de se lhes garantir a manutenção dos seus negócios e compromissos. O recurso líquido excedente transferia-se à *holding*, para priorização dos demais compromissos ou investimentos voltados à manutenção do negócio como um todo.

A relativa melhora do atual perfil de risco do grupo deve-se à dedicação de seus quase 3.000 trabalhadores e também à contribuição dos profissionais que a fiscalização ora desqualifica e pretende desconsiderar, em afronta e ao arrepio da lei.

Inexiste lei que imponha a obrigação ou obste uma empresa de assumir dívidas de outras pertencentes ao mesmo grupo. Tampouco não há nada em lugar algum que diga como se deverá proceder para se realizar o respectivo rateio, no caso de tal assunção ocorrer.

A fiscalização pretende ser mais realista que o rei, na medida em que pretende desconsiderar todo o negócio jurídico estabelecido pela autuada, tomando por base algumas parcas impressões subjetivas, notoriamente infundadas, que nada dizem por si e que, a partir de uma roupagem tendenciosa, passam a representar fantasia distinta da realidade. Em abono do argumento, cita-se passagem atribuída a Mizabel Abreu Machado Derzi.

Para nulificar um ajuste ou negócio jurídico é preciso ter evidências claras e provas contundentes, e não meras impressões pessoais e subjetivismos.

Segundo o entendimento da jurisprudência, os indícios devem ser graves, precisos e concordantes entre si. Ilustra o argumento passagem atribuída a Aroldo Gomes de Matos.

Uma vez reconhecida a regularidade da atuação da autuada, enquanto *holding*, e sendo certo que os gastos com as prestações de serviços decorreram de otimização gerencial, mister se faz excluir da glosa os valores efetivamente tomados como despesas. Para retratar o entendimento do Conselho de Contribuintes a esse respeito, transcreve-se a ementa de acórdãos atribuídos ao órgão.

Há de se reconhecer inadvertidas e desprovidas de conteúdo prático e legal as ilações do TVF, para o fim de se admitir a dedução das despesas.

Ágio decorrente de investimentos em sociedade do grupo

O registro de ágio em investimento decorreu de ingresso em sociedade, mediante capitalização de recursos de conta-corrente de mútuo, devidamente sustentado em ato societário.

Há ágio quando é adotado o método da equivalência patrimonial, por imposição legal, e o preço de custo das ações for maior que seu valor patrimonial, e deságio quando for menor. Se no momento da aquisição o valor do patrimônio líquido da investida já for negativo, a equivalência deve ser feita e ficar negativa, com o ágio assumindo a diferença entre ela e o valor do custo de aquisição ("Normas e Práticas Contábeis no Brasil, FIPECAF –

Arthur Andersen, ed. Atlas, 2ª edição, pág. 228)”. Esse tratamento está de acordo com a técnica contábil e também expresso na legislação fiscal, seja no art. 385 do RIR 1999, seja na Instrução CVM nº 247, de 1996, artigo 13.

O fundamento do ágio, segundo a lei fiscal pode ser enquadrado e fundamentado como decorrente de “fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas” ou, de conformidade com a legislação societária descrita na Instrução nº 247, de 1996, relativa à “diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de ativos da investida”.

O tratamento fiscal está previsto no artigo 426 do RIR 1999. A baixa do ágio, por sua vez, decorreu da realização do investimento, mediante venda, e não de amortização do ágio com a manutenção do investimento. Esse procedimento não deve ser confundido com amortização do ágio, conforme descrito no artigo 391 do RIR 1999. Assim, tratando-se da única forma possível de registrar as operações, não se pode desconsiderar tal escrituração, de modo a glosar os prejuízos.

A questão suscitada pela autuada decorre da aquisição de investimento, em que a nova controladora, por exigência legal, apura, na primeira equivalência, o referido ágio. Ainda no mesmo ano, sem que tal providência implicasse amortização de valor algum, a autuada vendeu o investimento, para outra empresa, tomando por referência o valor patrimonial do investimento e efetuou a baixa do ágio, a título de despesa não-operacional dedutível.

Agravamento da multa de ofício

Não existe fato gerador do imposto de renda, ato fraudulento nem tampouco recusa ou desatendimento de intimações no curso da fiscalização, conforme pretende fazer crer a autuante, motivo pelo qual não tem sustentação legal a penalidade de ofício exigida, no percentual de 225%.

A presunção de fraude é totalmente insubsistente, porque inexiste um só elemento nos autos que possa corroborar tal entendimento. A suposição do fisco não induz a certeza de que o tributo tenha sido indevidamente suprimido ou que não tenha sido devidamente recolhido, a partir das despesas apresentadas.

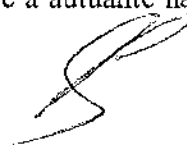
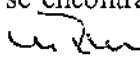
Se foram apresentadas todas as notas fiscais, petições e outros elementos, pergunta-se como há de se falar em fraude ou simulação, ou como se pode sustentar que a impugnante tenha deixado de apresentar documentos à Receita Federal.

Ao contrário do que presumiu a autuante, a julgar pelo teor dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, não houve intuito de fraude nem nenhum motivo ensejador de agravamento da punição.

Pergunta-se se a autuada, espontaneamente, realizaria uma fraude que a prejudicaria, podendo aumentar a base de cálculo do IR. A resposta é logicamente não.

As fraudes são cometidas com o intuito de se perceber algum ganho, mas nunca para obter prejuízo.

As alegações do fisco consistem em mera suposição ou especulação que não é oriunda de provas concretas, mas de suposições. Tudo que se pretendeu aferir na fase de fiscalização já se encontra nos autos. Se a autuante não se convenceu da verossimilhança dos



documentos e peças informadas, não pode entender que a partir daí já se encontram reunidas as condições para aplicação da multa agravada, no percentual de 225%.

Não há presunção legal de que os contribuintes tenham o intuito doloso ou de fraude, quando, por um motivo ou outro, não tenham recolhido aquele montante de tributo que o fisco possa entender devido. As circunstâncias agravantes ou que qualificam a infração cometida devem ser comprovadas pelo fisco, que deverá demonstrar, explicitamente, o intuito doloso da contribuinte, e não apenas presumir a fraude para descaracterizar a decadência, conforme se pretende imputar no presente caso.

Não há motivo justo para a aplicação da pena agravada, nem mesmo ainda que se pretenda considerar a suposta recusa ou o desatendimento pela autuada nos prazos assinados pela fiscalização.

Conforme se verifica pela documentação anexa, várias foram as respostas e as providências levadas a cabo pela autuada. A sua colaboração foi o mais ampla e eficiente possível. Foram apresentadas não só as notas fiscais, como também toda a comprovação de que os serviços de terceiros foram efetivamente prestados. Se a fiscalização não se convenceu disso, não pode a autuada, além de sofrer danosas e injustas exigências (alíquota de 35% do IRRF, reajuste da base de cálculo, multa de ofício, que em regra deveria ser de 75%), vir a sofrer multa ilegítimamente arbitrada em 225%. Para ilustrar o argumento, cita-se ementa atribuída ao Conselho de Contribuintes.

Invoca-se outro julgado atribuído ao Conselho de Contribuintes em que, no mérito, por unanimidade, se decidiu reduzir a multa de ofício para 75%, uma vez que não se verificaram as circunstâncias suficientes para justificar a punição excedente. Cita-se ainda a ementa de duas outras decisões cujo órgão prolator não é identificado.

Ainda que se venha a reduzir para 75%, a penalidade estaria assumindo feição confiscatória. Em abono do argumento, cita-se ementa de decisão atribuída ao TRF da 3ª Região.

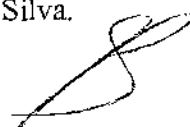
Portanto, deverá a multa de ofício, abusivamente fixada em 225%, ser cancelada ou, no mínimo, reduzida para o patamar previsto no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ou ainda inferior a esse percentual, por se mostrar flagrantemente excessivo.

Inconstitucionalidade e ilegalidade da taxa Selic

Com esteio no artigo 13 da Lei nº 9.065, de 20.06.1995, a Receita Federal exige crédito tributário cumulado com acréscimos moratórios. No entanto, é descabida a cobrança desses juros, porque a taxa Selic não tem em vista a indenização do Estado pelo pagamento intempestivo dos tributos, mas sim abusiva remuneração dos cofres públicos, o que impossibilita a exigência de tal monta dos contribuintes.

Os juros apresentam diversas naturezas jurídicas e, conforme sua aplicação, podem ser, por exemplo, indenizatórios, remuneratórios ou moratórios. Não podem os juros de mora remunerarem os cofres públicos, mas tão somente indenizá-los dos prejuízos advindos dos recolhimentos extemporâneos. A taxa Selic é calculada diariamente pelo Banco Central, não se prestando como mecanismo de avaliação das perdas decorrentes dos pagamentos tributários intempestivos. Em abono do argumento, cita-se passagem atribuída a Fábio Augusto Junqueira de Carvalho e a Maria Inês Caldeira Pereira da Silva.





A taxa Selic pode ser, por ocasião de sua apuração, manipulada pelo Banco Central, o que mais uma vez expõe o seu acento de remuneração, e não de juros de mora.

Ainda que cobrada como taxa de juros, permanece ilegal a exigência da taxa Selic, porque o artigo 192, § 3º da Constituição Federal dispõe que as taxas de juro não ultrapassarão doze por cento ao ano. Ademais, a taxa de juros não pode ser superior a 1%, consoante o artigo 161 do Código Tributário Nacional. Em abono do argumento cita-se passagem atribuída a Domingos Franciulli Netto e ementa de acórdãos atribuídos a órgãos do Poder Judiciário.

Destarte, é manifestamente improcedente a cobrança de juros moratórios com base na taxa Selic, devendo-se apurar o acréscimo com base no disposto no artigo 161 do CTN, e deduzir a importância cobrada em excesso.

Pedido

Pede-se que seja recebida a impugnação, para declarar indevidas as exigências, anulando-as ou, alternativamente, reduzindo os excessos cometidos, fazendo-se operar tais providências naquilo que se refere ao imposto de renda e à contribuição social, bem como à multa de ofício.

O acórdão DRJ foi ementado como abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

GLOSA DE PREJUÍZO NÃO-OPERACIONAL - BAIXA DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO SUJEITO À AVALIAÇÃO PELA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Não é dedutível na determinação do lucro real e é passível de glosa fiscal a perda de capital resultante da baixa de ágio em virtude da alienação de investimento sujeito à avaliação pela equivalência patrimonial quando o contribuinte não comprovar o fundamento econômico desse ágio pago na aquisição do investimento alienado.

GLOSA DE DESPESAS COM SERVIÇO - EXECUÇÃO E PAGAMENTO NÃO COMPROVADOS

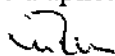
Sujeita-se a glosa fiscal a despesa com prestação de serviço cuja execução e pagamento não são comprovados.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2003

MULTA QUALIFICADA DE 150%

Demonstrado mediante diligências e averiguações fiscais, amplamente corroboradas por sólida documentação, que a infração foi cometida com evidente intuito de fraude, cabe a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%.



AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

Não sendo atendida intimação do fisco dentro do prazo fixado, caberá o agravamento da multa de ofício, elevando-se o seu percentual a 225%, no caso em que a infração for qualificada pelo evidente intuito de fraude.

DECADÊNCIA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE

Sendo demonstrado que a infração foi cometida com evidente intuito de fraude, a regra do CTN que se aplica é a do artigo 173, e não a do artigo 150, § 4º, para efeito de contagem do prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário.

O recorrente tomou ciência do acórdão DRJ em 23/02/2007 e apresentou recurso em 26/03/2007.

No recurso repete os argumentos apresentados na impugnação.



É o relatório.



Voto

Conselheiro MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Relator

O recurso de ofício deve ser conhecido pois o valor exonerado ultrapassa R\$ 1000.000,00.

A decisão recorrida exonerou parte do lançamento por reconhecimento da decadência:

“Já quanto ao IRRF, a aplicação do artigo 173 do CTN leva a resultados um tanto distintos. Ocorre que o fato gerador do IRRF dá-se em data diferente do fato gerador do IRPJ e da CSLL. O destes é sempre 31 de dezembro de cada ano-calendário para os contribuintes optantes pelo lucro real anual, ao passo que ocorre um fato gerador isolado do IRRF quando quer que se faça um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, nos termos do artigo 61, § 1º a 3º, da Lei nº 8.981, de 1995. Em consequência, deve-se acatar a arguição de decadência do direito de constituir o crédito de IRRF cujos fatos geradores se deram ao longo de ano-calendário de 2000, com exceção dos que se deram em 31.12.2000. Os fatos geradores desta última data não foram atingidos pela decadência, assim como também todos os do ano-calendário de 2001, porque antes de 01.01.2001 o lançamento de ofício respectivo não poderia ser efetuado. Logo, com respeito a eles, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado é 01.01.2002. Sendo tal dia o marco inicial da contagem do prazo decadencial, os cinco anos não foram atingidos antes que a autuada tomou ciência do lançamento. A tabela adiante discrimina os valores atingidos pela decadência e que por isso devem ser excluídos do crédito tributário lançado.”

Não há reparo a fazer à decisão recorrida, pois quando do lançamento (23/10/2006), já se havia consumado a decadência do direito de lançar em relação aos fatos geradores do IRRF ocorridos em 2000, exceto os corridos em dezembro, pois a decisão recorrida manteve a multa qualificada, sendo aplicável o art. 173 do CTN.

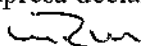
O recurso voluntário é tempestivo (23 de fevereiro foi uma sexta-feira e fevereiro teve 28 dias, sendo o dia 26 de março o 30º dia) e deve ser conhecido.

Para analisar a alegação de decadência, torna-se necessário analisar a aplicação da multa qualificada.

O lançamento foi cientificado ao sujeito passivo em 23/10/2006.

Do total lançado referente ao não-calendário 2000, R\$ 1.671.458,92 refere-se a pagamento feito à empresa Solotop que a fiscalização considerou basear-se em nota fiscal inidônea pelos seguintes argumentos:

- a empresa declarou-se inativa durante os anos de 2000 a 2004;



- no endereço cadastral existe um prédio residencial e os moradores desconhecem a existência daquela empresa no local, embora o sócio tivesse sido dono de apartamento ao lado da declarante;

- a prefeitura de Contagem informou que não existiram as AIDF (autorização para impressão de documento fiscal);

- a gráfica identificada no rodapé nega a emissão das notas fiscais e a inscrição municipal que consta da nota não lhe pertence;

- em termo de declaração, o Sr. José Geraldo de Amandula declara que o Sr. Ronaldo vendeu, pessoalmente, notas fiscais para a empresa MGS Minas Gerais Siderurgia e que tais notas não correspondem a serviço prestado pela Solotop;

- o próprio sócio da Solotop, Ronaldo Arcanjo, declara que vendeu notas fiscais frias para aproximadamente 3 a 4 empresas do grupo Itaminas e que jamais efetuou locação de máquinas para qualquer empresa do grupo, tendo efetuado apenas sondagens geológicas de valor ínfimo. Que foi forçado a emitir as notas frias para ganhar os serviços de sondagem e que nunca recebeu qualquer cheque de qualquer empresa do grupo;-

- os cheques para pagamento são nominais à própria emitente e foram endossados, tornando-se ao portador.

Entendo que os fatos descritos e provados pela fiscalização são suficientes para o convencimento de que a recorrente utilizou notas frias para justificar saídas de recursos, sendo correta a aplicação da multa qualificada e da glosa dos valores.

Sendo mantida a multa qualificada, aplica-se o art. 17 do CTN à decadência. Como o fato gerador referente à glosa de despesa com a empresa Solotop ocorreu em 31/12/2000, o prazo decadencial iniciou-se em 01 de janeiro de 2002 (1º dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, encerrando-se em 01/01/2007. Tendo sido o lançamento cientificado em 23/10/2006, não há de se falar em decadência para o lançamento em relação a este fato gerador.

Em relação às glosas de despesas não comprovadas, também estão presentes os requisitos para a aplicação da multa qualificada. A fiscalização considerou incomprovadas as despesas com consultoria prestada por empresas que seriam ligadas a empregados ou diretores da fiscalizada.

A fiscalização lista um série de irregularidades praticadas pela contribuinte que demonstram o intuito doloso de enganar o fisco, exigindo a aplicação da multa qualificada:

grande parte das contratadas tem como sócios pessoas físicas que são também sócias da autuada ou a ela ligada;

muitas vezes os endereços das empresas de consultoria são os mesmos das empresas que compõem o grupo Itaminas;

as letras de preenchimento das notas fiscais são as mesmas em várias prestadoras de serviço, ainda que as empresas se encontrem em municípios diferentes;



intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços, a autuada respondeu que sua relação comercial e profissional com as prestadoras de serviços se apóia em notas fiscais de prestação de serviços; não basta, porém, a apresentação de contratos e a emissão de notas fiscais para se considerar prestado o serviço;

a autuada incorreu em irregularidade ao assumir sozinha as despesas administrativas pertencentes ao grupo Itaminas, sem proceder ao rateio de acordo com o gasto de cada empresa, mediante critérios objetivos e previamente estabelecidos; os gastos realizados pelas pessoas jurídicas só podem afetar o resultado na parte em que necessários à manutenção de sua fonte produtora;

a autuada não apresentou todas as notas fiscais escrituradas no razão; das apresentadas, a grande maioria está com o canhoto de comprovação do serviço prestado não destacado.

Especificamente em relação a cada prestador de serviço, do termo de verificação fiscal extraem-se as observações resumidas adiante.

2.1. Bemep Consultoria S/C Ltda

Quer no presente, quer no passado, a Bemep vem funcionando nos mesmos endereços que a autuada.

A Bemep foi recentemente fiscalizada pela Receita Federal e nessa ação fiscal, cujos resultados aproveitam-se neste processo, apurou-se que no endereço cadastral da firma até 30.12.2004 funciona a empresa a Camps Serviços Contábeis Soc. Simples Ltda, responsável pela contabilidade da Bemep e das empresas do grupo Itaminas; o contador informou que a Bemep de fato não funciona lá, que ela não possui empregados e que os serviços são prestados pelo sócio Bernardo de Melo Paz no estabelecimento dos clientes, ou na residência dele.

Ao término de ação fiscal que averiguou o cumprimento das obrigações fiscais de Bernardo de Melo Paz, o auditor fiscal relatou em termo de verificação fiscal que a Santa Mariana efetuou diversos pagamentos diretamente àquele senhor, durante os anos-calendários de 2000 a 2003, o que é comprovado pelas cópias dos documentos de crédito (DOC) juntados aos autos. Os recursos financeiros foram depositados em contas correntes de que o titular é a pessoa física Bernardo de Melo Paz. No mesmo termo de verificação fiscal, o autuante refere-se a cartas enviadas pela Bemep às fontes pagadoras (isto é, a Santa Mariana), nas quais se solicita que os pagamentos fossem realizados pessoalmente ao sr. Paz.

Na ocasião o auditor fiscal observou que na condição de administrador e gestor das empresas Santa Mariana, Itaminas e Minas do Itacolomy, é função precípua do sr. Paz administrar e gerir estas empresas, não sendo necessário ele próprio constituir outra empresa para prestar, pessoalmente, esses mesmos serviços. Conclui-se que o real objetivo da criação da Bemep é burlar a legislação tributária. O expediente permite diminuir os tributos na pessoa jurídica, pois os serviços prestados pelas consultorias representam despesas do contratante do serviço.

Intimada a fornecer provas da efetiva prestação dos serviços, a autuada apresentou o razão da conta fornecedores, cópia do contrato de prestação de serviços de consultoria técnica, cópias e originais das notas fiscais, cópias de alguns DOC, cópias de



controle de cheques emitidos e relatórios do pagamento a fornecedores, emitidos pelo Banco Bradesco, nos quais não consta o nome da Bemep, mas sim o do sr. Paz; não foi atendida a intimação para apresentar a cópia dos cheques emitidos para pagamentos à Bemep, que deveria ter sido fornecida pelas instituições financeiras.

De dezembro de 2000 a maio de 2001 e de setembro a dezembro de 2002, a Bemep emitiu notas fiscais cujo prazo de validade já havia expirado. A Prefeitura de Ibirité comunicou que não autorizou a prorrogação do prazo de uso dessas notas, apesar de nelas ter sido apostado carimbo que informava que tal prorrogação havia sido autorizada.

A Santa Mariana é o único cliente da Bemep; logo, esta foi criada unicamente para prestar serviços àquela. A Bemep não tem empregados e nem instalações próprias.

2.2. RMD Consultoria Ltda

A empresa RMD foi constituída em 03.12.1993 e seu endereço cadastral é o mesmo da Santa Mariana; o seu proprietário é Rodrigo Octávio Maia Damásio, ligado ao grupo Itaminas de várias formas, inclusive atuando como procurador de algumas de suas empresas e diretor de uma delas; a empresa não tem empregados nem instalações próprias.

Intimada a fornecer as provas da efetiva prestação de serviços, a autuada apresentou o razão da conta fornecedores, cópia do contrato de prestação de serviços de consultoria técnica, cópias e originais das notas fiscais, vias originais de alguns DOC e cópias de controle de cheque emitidos pela contabilidade. Não foram apresentadas cópias dos próprios cheques emitidos para o pagamento dos serviços, que seriam fornecidas pelas instituições financeiras.

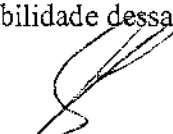
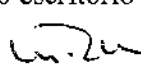
A RMD aparentemente foi constituída somente para emitir notas fiscais para a Santa Mariana. Os totais das suas notas fiscais emitidas para a Santa Mariana são iguais à receita bruta das demonstrações financeiras e das declarações de rendimento até o ano-calendário de 2002. Em 2003 e 2004 emitiu notas fiscais para a CFM Cia. de Fomento Mineral e Participação, Itaminas Comércio de Minérios S/A, Itasider e BMP Part. e Empreendimentos S/C.

Os pagamentos foram efetuados diretamente ao sócio Rodrigo Octávio Maia Damásio, por meio de DOC. Esses documentos referem-se aos serviços supostamente prestados por RMD, conforme o preenchimento do campo finalidade de alguns DOC e também conforme o razão da conta fornecedores.

Por meio de diligência efetuada na RMD, verificou-se que não existe a conta bancos na sua escrituração, mas apenas a conta caixa. Teoricamente, os pagamentos à RMD teriam sido feitos em dinheiro, o que não é usual. Existem dois pagamentos da ordem de R\$ 100.000,00 para a liquidação das notas fiscais nº 511 e 516.

2.3 JAL Consultoria S/C Ltda

A sede da JAL situa-se na Fazenda Engenho Seco, município de Sarzedo, como tantas do grupo Itaminas, e ela tem como responsável Júlio Arnaldo Laender, atual presidente da Santa Mariana. Seu endereço cadastral já foi r. José Maria Taitson, 125, município de Ibirité, que também já foi o endereço de outras empresas do grupo e é o atual endereço do escritório de contabilidade dessas empresas.



A JAL não possui empregados nem instalações próprias.

O contrato apresentado pela autuada é igual ao da BEMEP e da RMD Consultoria.

Intimada a fornecer as provas da efetiva prestação de serviços, a autuada apresentou o razão da conta fornecedores, cópia do contrato de prestação de serviços de consultoria técnica, cópias e originais das notas fiscais, vias originais de alguns DOC e cópias de controle de cheque emitidos pela contabilidade. Não foram apresentadas cópias dos próprios cheques emitidos para o pagamento dos serviços, que seriam fornecidas pelas instituições financeiras.

O sr. Laender, sócio-diretor da JAL e também da Santa Mariana, contratou a si mesmo para prestar serviços de gestão empresarial que são próprios da sua função de administrador.

A Santa Mariana não apresentou a comprovação da prestação e pagamento dos serviços, mas forneceu apenas o razão da conta fornecedores, as cópias das notas fiscais e as cópias dos pagamentos em DOC remetidos ao Citybank, no valor total das notas fiscais (somente até outubro de 2000).

As notas fiscais nº 31 e 32 são irregulares, pois foram emitidas fora de seu prazo de validade. Em 2003 foram usadas várias notas fiscais fora do seu prazo de validade, mediante a simples aposição de carimbo indicador de prorrogação, mas esse carimbo se acha rasurado.

2.4. NAM Consultoria S/C Ltda

A NAM não foi encontrada no seu endereço cadastral. Com base em declarações da funcionária da empresa que ocupa a sala, do porteiro e da síndica do prédio, verifica-se que ninguém conhece nem conheceu a NAM.

O seu sócio tomou ciência do termo de diligência e intimação fiscal na própria Receita Federal, mas não apresentou a documentação solicitada. O endereço para contato por ele fornecido é o mesmo do setor jurídico do grupo Itaminas (r. Alagoas, 1000, sala 701, tel.3261-8122). Como a finalidade da diligência era verificar a existência e a condição de funcionamento e da prestação de serviços escriturados, o que se alcançou com as informações apuradas, a documentação foi considerada prescindível.

Os documentos que foram fornecidos pela Santa Mariana são iguais aos que forneceu quanto às firmas de consultoria referidas anteriormente.

Coincide com a declaração de rendimentos da NAM o valor total das notas fiscais emitidas para a Santa Mariana, indício de que aquela foi criada somente para emitir notas fiscais para esta.

A Santa Mariana não comprovou a prestação nem o pagamento dos serviços.

2.5. Planinst Consultoria e Planejamento Institucional S/C Ltda



A Planinst não foi encontrada no seu endereço cadastral. Em verdade, o local é uma casa velha que abriga uma pequena família há cerca de cinquenta anos. A informação foi prestada pela vizinha.

Realizado contato telefônico com o sócio, este informou que: não possui a documentação contábil da época; na época era apenas um jornalista desempregado; foi ajudado pela empresa contratante; fazia uma espécie de assessoria de comunicação, que consistia em elaborar um jornalzinho e panfletos educativos; o endereço cadastral da Planinst pertencia à avó de sua esposa.

Quanto às cópias dos cheques apresentadas, valem as mesmas observações já feitas em relação às firmas de consultoria referidas anteriormente.

Coincide com a declaração de rendimentos da Planinst o valor total das notas fiscais emitidas para a Santa Mariana, indício de que aquela foi criada somente para emitir notas fiscais para esta.

2.6. CAAC Consultoria Ltda

A CAAC não foi encontrada no seu endereço cadastral. No local funciona outra empresa, de nome Sanches Cipar Comercial Ltda. O porteiro informou trabalhar no prédio há oito anos, sem conhecer a CAAC.

Após contato telefônico com o sócio, a documentação requerida foi apresentada. O diário do período de 2001 a 2003 foi registrado na Junta Comercial somente em 04.10.2006; suas páginas são novas, demonstrando que os livros foram confeccionados agora; no razão, que também aparenta ter sido recém-confeccionado para atender à diligência fiscal, os recebimentos da Santa Mariana são escriturados na conta caixa, de modo que foram feitos em dinheiro, segundo a escrituração.

A CAAC informou não ter empregados e que os serviços foram prestados pelo sócio Carlos Alberto Andrade de Castro.

De acordo com o livro razão, todas as notas fiscais foram emitidas em sequência numérica contínua para a Santa Mariana. Coincide com a declaração de rendimentos da CAAC o valor total das notas fiscais emitidas para a Santa Mariana, indício de que aquela foi criada somente para emitir notas fiscais para esta.

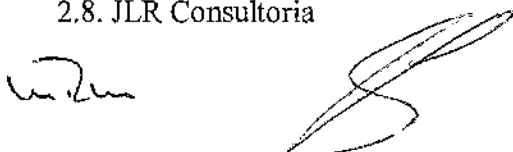
As notas fiscais nº 28 a 32 foram emitidas fora do seu prazo de validade.

A autuada não apresentou o contrato de prestação de serviços, nem tampouco comprovou a prestação e o pagamento dos serviços.

2.7. Consulte Proj. e Planej. Ltda, J. Marfori Engenharia e Projetos Ltda

Não houve, por parte da autuada, comprovação da prestação nem do pagamento dos serviços.

2.8. JLR Consultoria



Não houve, por parte da autuada, comprovação da prestação nem do pagamento dos serviços. Com base nas faturas emitidas, nota-se que a Santa Mariana é praticamente o único cliente da JLR.

3. Serviços de advocacia

Conforme esclarecimento prestado pela autuada, o escritório Oliveira Neves Associados foi contratado para prestar serviços ao grupo com respeito à administração do passivo tributário. Contudo não foi comprovado o serviço prestado. Forneceram-se apenas cópias das petições feitas à Justiça para a juntada de procurações e, posteriormente, comunicações em que o escritório substabelece a José de Assis Silva o mandato recebido. Os documentos apresentados dizem respeito a ações propostas contra diversas empresas do grupo, a saber: Itasider, Itaminas Comércio de Minério S/A, Minas do Itacolomy, Siderúrgica S. Sebastião de Itatiaiuçu, MGS Minas Gerais Siderurgia Ltda.

A autuada não apresentou nada de concreto que justificasse o pagamento de mais de quatro milhões ao escritório, nem mesmo o relatório mensal completo sobre o andamento das ações a seu cargo, que é exigido pela cláusula 8ª do contrato de prestação de serviço assinado entre eles.

A aplicação da multa qualifica tem como pressuposto a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, previstos nos artigos 71 a 73 da Lei 4502/64:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Houve prática reiterada de ações pela recorrente no sentido de reduzir de forma indevida base de cálculo do IRPJ e da CSLL, afastando qualquer possibilidade de ausência de dolo.

Diante do exposto, voto no sentido de manter a multa qualificada, afastando a decadência alegada em relação às glosas.

Em relação à glosa das despesas, trago a esse voto a manifestação do acórdão recorrido:

“Glosas de despesas não comprovadas,



Os custos e despesas operacionais, nos termos da Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º, (fonte primária das disposições regulamentares sobre o assunto), são dedutíveis quando necessários para a manutenção da atividade da empresa, bem como quando usuais ou normais com respeito ao tipo de operações que ela realiza. Daí que não é qualquer dispêndio que pode ser abatido da base de cálculo do imposto.

À luz da ciência contábil, pode-se definir lucro como o resultado positivo obtido com o confronto entre receitas e despesas. Receita, por sua vez, é tudo que a empresa aufera com a venda de bens, produtos, mercadorias e serviços. Quanto a despesa ou custo, pode-se dizer que sua concepção é correlata ou dependente do conceito de receita. Despesa ou custo é todo ônus em que se incorre para conseguir receita. Tal conceito é taxativo e excludente. O dispêndio que não visa à obtenção de receita não constitui custo nem despesa, mas sim exercício, pela sociedade, da faculdade de dispor discricionariamente de seu patrimônio e do lucro. Em verdade, quando assume certos encargos que necessariamente não lhe propiciarão receita nem sequer em hipótese, a empresa está ou doando seus bens ou distribuindo de antemão os lucros ainda não apurados, em favor ora de terceiros, ora dos próprios sócios.

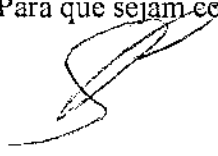
Admitir o registro, como despesa ou custo, de gastos não vinculados à geração de receitas seria subverter a definição de lucro e dar vazão a toda sorte de distorções. A importância de não o deixar desfigurar-se avulta quando se considera o aspecto tributário. O lucro é a base de cálculo do imposto de renda e se fosse outorgado aos contribuintes determinar-lhe a composição de certo não resistiriam à tentação de lhe reduzir ao máximo as dimensões e assim diminuir o imposto devido. Um dos artifícios prováveis seria aceder em que qualquer pagamento fosse contabilizado como despesa. Se isso fosse lícito, uma vez que parte do lucro é tributo, e esse lucro seria distribuído aos sócios ou a terceiros dissimulado de pagamento de despesa, a pessoa jurídica acabaria dispondo de algo que não lhe pertence, mas ao Estado, e indiretamente a toda comunidade. É por isso que a Lei nº 4.506, de 1964, estabelece critérios e restrições de observância obrigatória para que um dispêndio qualquer possa ser abatido como despesa ou custo, nestes termos:

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

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

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

Consequentemente, incumbe ao contribuinte comprovar que aos valores deduzidos como despesa corresponderam gastos que concorreram de algum modo para o desempenho das atividades produtoras da empresa, assim como que tais gastos eram normais ou usuais no ramo de negócios em que atua. Em se tratando de prestação de serviço, esse dever de comprovação avulta, visto que, em geral, uma vez concluído o serviço, este fisicamente se esgota, sem deixar vestígios materiais. O artigo 299 do RIR 1999 repete exatamente essas mesmas regras. Assim, para permitir ao fisco averiguar se um determinado pagamento a título de remuneração de prestação de serviços atende os requisitos legais de dedutibilidade (sobretudo a necessidade, a utilidade e a usualidade do gasto), o contribuinte deve munir a contabilidade de documentos e elementos que comprovem a sua efetiva realização e qual a natureza dos serviços prestados. Para que sejam considerados hábeis, o mínimo que se requer é



que os documentos discriminem minuciosamente os serviços prestados e que tenham sido emitidos de acordo com as prescrições legais, tanto as de ordem formal como as de ordem material.

Mas a apresentação de documentos não basta. É preciso também que haja elementos materiais que comprovem, direta ou indiretamente, que o serviço foi efetivamente realizado, assim como que o realizador é a pessoa ou ente que figura como beneficiário do pagamento. Obviamente, esses elementos de comprovação variam de serviço para serviço, dependendo das características particulares de cada um. E, saliente-se mais uma vez, cumpre ao contribuinte produzir tais provas; é inadmissível que, ante a falta de documentos sólidos, transfira ao fisco o ônus de provar a falta de efetividade ou a desnecessidade dos serviços.

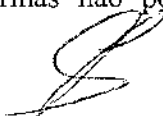
É oportuno mencionar ainda o artigo 304 do RIR 1999, segundo o qual, com fundamento na Lei nº 3.470, de 1958, artigo 2º, não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento. Embora se refira a comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, essa disposição estende-se a qualquer despesa ou custo operacional, em virtude do disposto no artigo 300 do mesmo RIR, o qual por sua vez, tem fundamento na Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º.

Em resumo, para fazer jus à dedução de despesas e custos, o contribuinte tem de demonstrar o vínculo entre receita e despesa, evidenciando que esta era necessária e útil para obtenção daquela e que constitui prática usual no ramo em que atua. Se se trata de prestação de serviço, é preciso haver documentos comprobatórios tanto do pagamento feito ao beneficiário como da efetiva realização do serviço pela pessoa remunerada em razão dele. Além disso, a documentação deve individualizar o beneficiário e especificar a causa do pagamento ou a respectiva operação.

Aplicadas as normas e os princípios explanados à glosa de despesas discutida neste processo, conclui-se que o procedimento da autuante é correto, pois o conjunto das diligências fiscais e das provas coletadas demonstra que em nenhum caso houve comprovação da realização efetiva dos serviços e nem da sua necessidade e utilidade para a autuada. Tampouco se demonstrou que os valores pagos foram de fato recebidos por aqueles indicados como prestadores de serviço. Com efeito, as circunstâncias relatadas no termo de verificação fiscal a folhas 93 a 197, bem como os documentos que compõem os volumes anexos I a VIII, constituem provas robustas de que não se satisfizeram os requisitos legais para a dedução das despesas.

As objeções e questões suscitadas pela impugnante não abalam a convicção de que é procedente a glosa fiscal, pois não comprovam a utilidade e a necessidade das despesas, nem demonstram sua efetiva realização nem que o pagamento se fez realmente ao beneficiário indicado.

Embora de acordo com o ordenamento legal não seja ilícito ou vedado expressamente que diversas firmas adotem modelos de contratos semelhantes ou se situem no mesmo endereço que a autuada, essas circunstâncias não podem ser avaliadas isoladamente, mas no contexto em que foram observadas. Por si mesmas, elas produzem justas suspeitas de que tais firmas podem de fato não existir ou que não prestaram os serviços a elas atribuídos, mas as suspeitas adquirem o caráter de certeza quando se apura também (conforme se acha comprovado nos autos) que as firmas não possuem empregados nem instalações físicas



próprias, que a única pessoa de cada firma que se apresenta como possível realizador do serviço é também encarregado de funções administrativas similares na contratante ou noutra empresa do grupo empresarial a que pertence. Acrescentem-se ainda irregularidades com a documentação apresentada e com os pagamentos, o que torna inevitável para a administração tributária negar legitimidade aos registros dessas despesas. Por fim, note-se que a contratante era empresa cuja situação dificilmente justificariam a contratação e o pagamento de serviços na escala apurada, uma vez que sua atividade se limitava ao controle de capital de outras (*holding*), que se encontrava em situação patrimonial aflitiva (passivo a descoberto) e que praticamente não tinha receitas próprias.

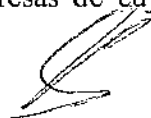
O mesmo se pode dizer em relação à circunstância de que as notas fiscais aparentemente tenham sido preenchidas pela mesma pessoa, o que a impugnante procura justificar alegando que decorreria do fato de as firmas de consultoria compartilharem o mesmo escritório de contabilidade.

O artigo 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, invocado pela impugnante, é impertinente para a matéria em litígio, pois ele entrou em vigor apenas na data da publicação da lei, isto é, muito depois dos fatos discutidos neste processo, que se referem aos anos-calendários de 2000 a 2003. Além disso, o artigo 129 estabelece princípio definidor do tratamento fiscal e previdenciário das prestadoras de serviço, o que não se deve confundir com o objeto do lançamento fiscal em causa, o qual diz respeito às obrigações tributárias da autuada, com quem aquelas firmaram contrato.

Diferentemente do alegado pela impugnante, não há nada estranho no argumento da impugnante segundo o qual, ainda que se admitisse terem sido comprovadas a efetividade dos serviços, elas seriam indedutíveis em virtude de ter a autuada assumido encargos que caberiam a outras empresas do grupo. Note-se, primeiramente, que não há contradição no argumento, pois ele não implica que de fato tenham sido realizados os serviços; isso é suposto apenas para fins argumentativos. Além disso, ao argumentar, a autuante obviamente nada mais fez que recorrer a uma corriqueira figura de retórica, pela qual se faz uma conjectura das conseqüências de um fato meramente hipotético para demonstrar que as conclusões não se modificariam caso a hipótese se tornasse concreta.

E apesar de não haver norma expressa que determine o rateio de despesas ou que prescreva algum critério para esse rateio, daí não se segue que uma empresa possa deduzir integralmente despesas que porventura tenha assumido mas com as quais não deveria arcar pelos critérios da necessidade, da utilidade e da habitualidade, mas sim outras integrantes do mesmo grupo empresarial. Para efeitos de apuração do resultado tributável, a legislação distingue entre as empresas pertencentes a um grupo empresarial e todas as demais: não se autoriza a consolidação dos resultados, cada empresa deve apurar seu próprio lucro tributável independentemente de qualquer outra com a qual esteja vinculada, não importa a natureza desse vínculo. Assim, se duas ou mais empresas constituem pessoas jurídicas distintas, e uma delas pagar as despesas das outras, essas não serão dedutíveis do resultado da empresa pagadora.

Nesse caso, não vinga a alegação de que a empresa que assumiu a despesa, por ser *holding*, teria interesse em centralizar os pagamentos, o que isso poderia proporcionar algum ganho administrativo ou financeiro. Ocorre que o caixa centralizado não impede que cada despesa seja atribuída a quem de direito, e uma *holding* não tem por função assumir despesas e custos pertencentes às empresas de cujo capital detém participação. A empresa



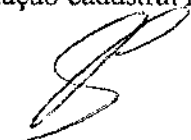
centralizadora permite-se contabilizar como despesas suas apenas aquelas que diretamente sejam necessárias a sua atividade e contribuem para a manutenção de sua fonte produtora (artigo 299 do RIR 1999). Os demais pagamentos que fizer e que não se enquadrarem no disposto no RIR 1999 devem ser contabilizados como créditos seus para com as empresas às quais favorecerem, ou seja, tais pagamentos devem ser contabilizados em contas patrimoniais, e não de resultados. Em se tratando de despesa ou gasto de natureza indivisível, que não possa ser atribuída especificamente a cada uma das empresas do grupo, é recomendável (embora não compulsório) que se faça o rateio, por um critério coerente e racional. Do contrário, em virtude de desprezar os requisitos da necessidade, da utilidade e da habitualidade, a despesa sujeitar-se-á à glosa fiscal.

Convém frisar que não existem despesas administrativas, financeiras ou de qualquer espécie que, por beneficiarem todo o grupo, devem ser assumidos apenas pela entidade *holding*. Somente será dedutível em cada empresa pertencente ao grupo o valor da despesa proporcional ao benefício que diretamente auferir. Se ainda assim, por falta de proibição legal expressa, uma empresa insistir em contabilizar o valor integral de tais despesas, deverá adicionar ao lucro líquido, na apuração do lucro real, a fração das despesas correspondente ao benefício auferido pelas demais empresas do grupo.

Os exemplos citados pela impugnante não refutam o parágrafo precedente. Porque cada uma tem personalidade jurídica distinta e se obrigar a manter escrituração separada, é possível delimitar precisamente a qual empresa se devem atribuir despesas tais como honorários da administração, custos administrativos, despesas legais e judiciais, material de escritório, despesas de viagens, serviços profissionais (consultorias, advogados, etc). Note-se, a título de ilustração, se uma mesma pessoa exerce a função de administrador de diversas empresas do grupo, cada uma delas deverá fixar a remuneração dessa pessoa e determinada empresa poderá computar como despesa sua somente o montante que lhe competir pagar. Da mesma forma, por terem personalidades jurídicas distintas, não existe ação que seja proposta contra uma em nome de outra; logo, as despesas judiciais e advocatícias, incumbirão apenas a quem figurar como parte no processo; se se tratar de litisconsórcio, permite-se que cada uma das partes deduza despesas apenas na proporção do valor da causa que diretamente lhe interessar. E em função de sua atividade, área de atuação, cada empresa pode definir estratégia empresarial própria, independente do grupo, o que permite igualmente delimitar os serviços de consultoria administrativa de que eventualmente necessite.

Diferentemente do argumentado pela autuada, não bastam aspectos formais para comprovar a prestação dos serviços. Ainda que as notas fiscais apresentadas mostrem-se livres de irregularidades e inteiramente idôneas (o que não é caso dos autos, conforme relato da autuante), elas não constituem provas suficientes da prestação dos serviços, se circunstâncias apuradas pela fiscalização demonstrarem que tais serviços não podiam ser executados (por falta de condições físicas da suposta prestadora de serviços, por exemplo) ou que o beneficiário do pagamento foi pessoa diversa. As provas de prestação de serviços ou de qualquer outra despesa devem ser apreciadas no seu contexto, levando-se em conta todos os aspectos materiais e formais, e não apenas alguns desses elementos isoladamente.

Havendo prova de que o serviço não foi ou não podia ser executado, não torna legítima a dedução o fato de que, segundo alega a impugnante, as firmas emitentes das notas fiscais estivessem com a sua situação cadastral regular perante a Receita Federal.



Equívoca-se a impugnante ao objetar que a glosa das deduções implicou desconstituir ou nulificar negócios válidos e reais, o que extrapolaria a competência do fisco ou equivaleria a violar o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005. Em verdade, a autuante não desconstituiu nenhum dos contratos firmados entre a autuada e as supostas prestadoras de serviço. Apesar de manifestar dúvidas de que a prestação de serviços fosse o real objetivo da criação das firmas de consultoria, a autuante não assentou nesse aspecto os fundamentos materiais da glosa, mas sim na falta de comprovação de que os serviços foram efetivamente prestados, assim como em irregularidades relativas aos pagamentos vinculados na escrituração desses serviços e em vícios formais da documentação apresentada.

Conforme já salientado, o artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, não ampara a postulação da impugnante, porque só entrou em vigor depois de ocorridos os fatos em discussão neste processo. E ainda que prescreva o tratamento fiscal e previdenciário de pessoa jurídica a empresas constituídas para prestar serviço de natureza intelectual, personalíssimo ou não, a disposição invocada não autoriza a dedução indiscriminada do valor contabilizado como despesa com prestação de serviço, nem tampouco implica a derrogação das demais normas tributárias que versam sobre a dedutibilidade de despesas, e, portanto, não impede que fisco exerça o seu dever de averiguar se os serviços foram de fato prestados ou se são regulares a documentação na qual se baseia a escrituração, ou de glosar o valor deduzido na hipótese de ser detectada alguma infração que torne ilegítima a dedução.

A administração tributária não tem o objetivo de obstar a constituição de novas formas de constituição ou gestão de negócios privados. Todavia, a mera adoção de formas inovadoras ou estratégias inéditas não exime nenhum contribuinte de cumprir as obrigações e normas tributárias gerais a que estão sujeitos todos os demais, salvo se haja alguma dispensa expressa na legislação. A regras acerca da dedução de despesas estão entre essas disposições da legislação tributária, e não se conhece nenhuma norma exceptiva que se aplicasse ao caso em julgamento.

De acordo com o artigo 1º do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, a contribuição para o PIS e a contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins) têm como fato gerador o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado e incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração. Assim, se o procedimento pelo qual a autuada pagar despesas de outras empresas do grupo der ensejo a algum fato gerador dessas contribuições, cumprir-lhe-á recolher a obrigação tributária correspondente. Em tal hipótese, é indiferente que a pessoa jurídica assuma sozinha o encargo dos pagamentos ou que o rateie entre as empresas beneficiárias. Por outro lado, não constitui justificativa para deduzir as despesas que não lhe pertencem pelo critério da necessidade e utilidade, o procedimento que adote apenas com o intuito de evitar a incidência do PIS e da Cofins, ou mesmo de tributos arrecadados por outras esferas de governo. Se não se caracterizar evasão fiscal, o procedimento poderá até livrar a empresa da incidência do PIS, da Cofins ou outro tributo, mas ela sofrerá ônus no âmbito do IRPJ e da CSLL, resultante da indedutibilidade das despesas pagas em benefício de outras pessoas jurídicas. Assim, o grupo empresarial terá de escolher o que lhe é mais vantajoso: ou entre pagar mais Cofins e PIS, mas não perder o direito à dedução de despesas pagas de maneira centralizada por cada uma das empresas a quem competirem essas despesas; ou não pagar aquelas contribuições e tornar indedutíveis as despesas. Resta-lhe ainda a considerar a opção de deixar que cada uma das empresas pague suas próprias despesas, ficando a cargo da empresa central apenas o papel de fornecedora de recursos financeiros para os integrantes do grupo. Qualquer que seja o

procedimento que adote, não havendo previsão legal expressa, isso não será admitido como pretexto para o não-cumprimento de suas obrigações tributárias.

Da mesma forma, qualquer que seja a estratégia adotada pelo grupo para a coordenação das atividades e negócios das suas diversas empresas integrantes, a legislação tributária não permite que haja apuração consolidada dos resultados tributáveis. Para efeitos da legislação tributária vigora absoluto o princípio da autonomia da pessoa jurídica. Até mesmo para efeitos societários, o que artigo 249 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, prescreve é a consolidação das demonstrações financeiras para a companhia aberta que tiver mais de 30% (trinta por cento) do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas. Contudo essa consolidação, que não tem nenhum efeito tributário, somente se faz depois que cada empresa apurar separadamente seus resultados. Consequentemente, cumpre rejeitar o argumento da impugnante que procura justificar o pagamento e a dedução das despesas de outras empresas pela autuada com a alegação de que esta, por desempenhar a função de *holding*, teria tomado diversas medidas tendentes a minimizar os riscos de interrupção das atividades das integrantes do grupo.

Conclui-se, enfim, que não cabe fazer reparo algum no item 1 do auto de infração de IRPJ e do de CSLL, mantendo-se integralmente as exigências fiscais correspondentes. Segue-se também que devem ser mantidas integralmente as exigências fiscais do IRRF, uma vez que as mesmas despesas glosadas por falta de comprovação foram considerados pagamento sem causa ou a beneficiário desconhecido pela autuante. Ressalve-se, contudo, que desse último lançamento devem ser excluídas as importâncias atingidas pela decadência, nos termos da subseção deste voto em que a questão foi apreciada.”

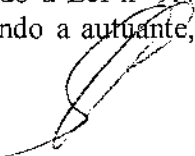
Vê-se claramente na manifestação da DRJ e do termo de verificação fiscal de fls.93 a 137, que a recorrente assumiu despesas do grupo empresarial sem base legal para tanto; os serviços seriam prestados pelos próprios sócios da recorrente utilizando empresas; que não se demonstrou a efetiva prestação dos serviços, tudo levando à conclusão da utilização indevida de tais despesas para redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Mesmo que fossem formalmente idôneas, as notas fiscais, de forma isolada, não demonstram a prestação do serviço e, mesmo que isso tivesse ocorrido, tais despesas não seriam dedutíveis, pois desnecessárias.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário nesse ponto, mantendo a glosa das despesas elencadas no auto de infração.

Em relação à glosa da dedução de perdas na alienação de investimentos, assim de pronunciou a DRJ:

“Glosa da dedução de perdas na alienação de investimento

Conforme o termo de verificação fiscal a folhas 93 a 197, a autuante glosou o valor que a autuada contabilizou como perda de capital na alienação de investimentos consistentes em participação no capital de diversas empresas pertencentes ao mesmo grupo que a Santa Mariana, apresentando a seguinte motivação: a) a autuada registrou ágio nos investimentos, mas sem fundamento econômico; b) e, no mesmo dia, alienou os investimentos por valor irrisório, inferior ao contábil, para outra empresa do mesmo grupo e para um dos seus sócios; c) o que fez foi uma manobra contábil para deduzir as perdas com créditos para com coligadas ou controladas, burlando a Lei nº 9.430, de 1996, e, como consequência, produziu um grande prejuízo. Ainda segundo a autuante, os procedimentos da autuada revestem-se de



mera liberalidade, e as perdas escrituradas não podem nem devem afetar o lucro real nem a base de cálculo da CSLL.

A exigência de que se indique o fundamento econômico por ocasião da escrituração de ágio ou deságio observado na aquisição de participação societária sujeita à avaliação pelo patrimônio líquido é estipulada pelo RIR 1999 nestes termos (sem grifo no original):

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

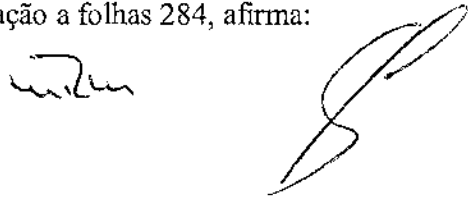
II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Portanto, à luz da norma transcrita, não há dúvida de que o fundamento econômico para adquirir com ágio investimento avaliado pelo valor patrimonial deve constar na escrituração. Entretanto, a autuada não comprovou ter observado a prescrição legal. Quando intimada pela fiscalização a esclarecer as perdas de capital registradas em sua contabilidade, a autuada apresentou cópias dos atos societários pelos quais as participações foram adquiridas e vendidas e das páginas dos livros diário e razão em que esses atos foram registrados, os quais se juntaram a folhas 78 a 176 do volume Anexo VIII. Em nenhum desses documentos, porém, há indicação do fundamento econômico do ágio.

Uma vez que não consta na escrituração nada a respeito do assunto, a autuada foi intimada pela fiscalização a expressamente apontar o fundamento econômico do ágio. Em manifestação a folhas 284, afirma:



Como visto, o fundamento do ágio foi determinado pela aplicação da legislação comercial e fiscal, tendo como fundamento económico "outras razões económicas" e apurado segundo o método da equivalência patrimonial.

Por sua vez, a impugnante, além já do mencionado na transcrição acima, acrescenta um novo aspecto à questão, ao afirmar que, para efeito da legislação societária, o fundamento económico seria relativo à diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de ativos das empresas cuja participação societária se adquiriu. Confirmam-se as suas próprias palavras (folhas 501):

O fundamento do ágio, segundo a lei fiscal pode ser enquadrado e fundamentado como decorrente de "fundo de comércio, intangíveis e outras razões económicas" e/ou, em linha com a legislação societária descrita na Instrução n.º 247/96, relativa a "diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de ativos da investida."

A Instrução CVM n.º 247, de 1996, invocada pela autuada, estabelece textualmente que:

Art. 14 - O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento económico que o determinou.

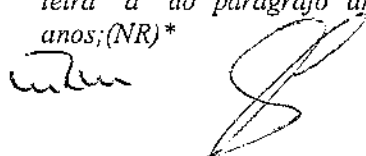
§ 1º - O ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo da coligada e controlada e o respectivo valor contábil, deverá ser amortizado na proporção em que o ativo for sendo realizado na coligada e controlada, por depreciação, amortização, exaustão ou baixa em decorrência de alienação ou perecimento desses bens ou do investimento.

*§ 2º - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada, referido no parágrafo anterior, deverá ser amortizado da seguinte forma. (NR)**

o ágio ou o deságio decorrente de expectativa de resultado futuro no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento, devendo os resultados projetados serem objeto de verificação anual, a fim de que sejam revisados os critérios utilizados para amortização ou registrada a baixa integral do ágio; e

o ágio decorrente da aquisição do direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público no prazo estimado ou contratado de utilização, de vigência ou de perda de substância económica, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento.

*§ 3º - O prazo máximo para amortização do ágio previsto na letra "a" do parágrafo anterior não poderá exceder a dez anos; (NR)**



§ 4º - Quando houver deságio não justificado pelos fundamentos econômicos previstos nos parágrafos 1º e 2º, a sua amortização somente poderá ser contabilizada em caso de baixa por alienação ou perecimento do investimento.

§ 5º - O ágio não justificado pelos fundamentos econômicos, previstos nos parágrafos 1º e 2º, deve ser reconhecido imediatamente como perda, no resultado do exercício, esclarecendo-se em nota explicativa as razões da sua existência.

Confrontando-se o artigo 385 do RIR 1999 com o artigo 14 da Instrução Normativa CVM nº 247, de 1996, fica evidente que a impugnante se equivoca ao intentar apresentar fundamentos distintos conforme se refira à legislação societária ou à legislação tributária. Note-se que tanto a norma societária como a tributária prevêem como uma das hipóteses de fundamento econômico a diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de ativos da investida (artigo 14, § 1º, no caso da Instrução CVM nº 247, de 1996, e artigo 385, §2º, inciso I, no caso do RIR 1999). Logo, não se pode admitir que, estritamente para fins tributários, o fundamento seria outras razões econômicas, tendo sido precisada a diferença de preço de mercado para fins societários. Ademais, ao invocar outras razões econômicas, o contribuinte deverá especificar que outra razão é essa, não se admitindo que se exima de mais esclarecimentos valendo-se meramente de uma expressão genérica. Em qualquer hipótese, a escrituração deverá estar munida de documentos hábeis para comprovar o fundamento apontado.

Em face do explanado no parágrafo anterior e também porque a autuada não esclarece que outra razão econômica seria aquela a que alude, deve-se levar em conta apenas a alegação de que o fundamento alegado para o ágio é a diferença entre o valor contábil e o de mercado dos ativos das empresas no capital das quais foi adquirida participação. Admitindo-se que seja esse o fundamento, cumpria à autuada observar o disposto no já citado artigo 385, § 3º, do RIR 1999 (que tem fulcro legal no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º), segundo o qual a escrituração do ágio com tal motivação deverá ser baseada em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração. A autuada, porém, não apresentou nenhum documento que demonstrasse a pretensa diferença de preço entre o valor de mercado e o contábil que pudesse justificar o ágio.

A impugnante, outrossim, nada de novo acrescenta em favor da sua causa. Além de reiterar os mesmos fundamentos já analisados neste voto, mas novamente sem os comprovar, a impugnante procura justificar o registro e a dedução do ágio alegando que a autuada assim procedeu por determinação da legislação fiscal e societária no que se refere à aquisição de investimento avaliado pelo valor patrimonial. A argumentação, porém, não se sustenta. Se no momento da aquisição da participação, era negativo o patrimônio líquido contábil das empresas em que se investiu, qualquer valor pago constituiria ágio e a escrituração deveria indicar que tal ágio existiu. No entanto, para cumprir os demais requisitos legais, a escrituração deveria indicar o fundamento econômico da operação, isto é, a razão ou o benefício econômico-financeiro esperado que teria levado à autuada a pagar pela participação quantia bem superior ao seu valor contábil (no caso nenhum, já que negativo o patrimônio líquido). Além disso, a especificação do fundamento econômico deveria estar acompanhada de documentação comprobatória hábil.

Conforme relatado pela autuante e confirmado pela documentação a folhas 78 a 176 do volume Anexo VIII, as diversas participações foram adquiridas com ágio, em troca



da anulação de créditos existentes em contas de mútuo, e alienadas no mesmo dia a preço irrisório quando confrontado com o preço de aquisição, e o adquirente foi sempre a BMP Emp. e Part. S/C, firma pertencente ao mesmo grupo empresarial de que faz parte a autuada. Em pelo menos três casos (CSE, Piratininga e Replasa), a aquisição e a subsequente alienação pela Santa Mariana, além de terem sido feitas no mesmo dia, se realizaram numa só assembléia e registraram-se numa só e mesma ata, ou seja, a propriedade da participação resumiu-se a um registro formal, não teve existência concreta nenhuma, nem sequer por algumas horas. Por isso, a autuante entendeu que, diferente do alegado pela autuada, o verdadeiro objetivo da triangulação foi gerar uma perda de capital na adquirente e posteriormente alienante da participação. Ao final da operação, os créditos a que a autuada tinha direito a título de saldo a seu favor nas contas-correntes de mútuo haviam desaparecido, restando-lhe apenas as quantias simbólicas obtidas com a revenda. Mas, caso se cumprissem todos os requisitos legais, a perda resultante seria dedutível, ao passo que se tivesse simplesmente estornado o crédito (que era considerado insolúvel, em face da difícil situação financeira das empresas envolvidas), não o poderia abater como despesa em hipótese alguma, por se tratar de dívida com empresa ligada (art. 9º, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996).

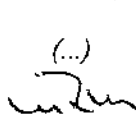
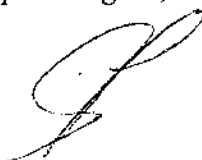
A aquisição com ágio da participação e a imediata revenda a preço irrisório corrobora a conclusão à qual a autuante chegou de que não havia fundamento econômico para a operação. Se esse fundamento existiu, a autuada não apresentou nenhuma justificativa aceitável por ele ter como que desaparecido no mesmo dia ou até no mesmo instante. Uma vez que todas as empresas pertenciam ao mesmo grupo e se encontravam sob a mesma direção, não se pode admitir que uma parte desconhecesse algum dado ou informação relevante sobre a outra, ou que tal triangulação fosse necessária. Se ao cabo a intenção era modificar a composição societária das empresas em questão, o mais lógico seria vendê-la diretamente à BMP, que por sinal pertence ao mesmo grupo. Assim, nenhuma reestruturação societária justifica o procedimento adotado e não se pode atinar com um fundamento econômico que justificasse uma operação que, na prática, não passou de um mero registro constante de ato societário.

No termo de verificação fiscal a autuante deixa claro que a glosa da perda de capital tem que ver com a baixa do investimento e do respectivo ágio pela sua alienação. Em nenhum momento ela vinculou à glosa à dedução de eventual contrapartida da amortização do ágio. Aliás, não haveria tempo hábil para amortização, já que, como vimos, a autuada efetuou a revenda do investimento no mesmo dia da sua aquisição. Por isso, é ociosa e nenhum benefício traz à sua causa a advertência feita pela impugnante de que não se deve confundir a baixa do ágio em decorrência da realização do investimento com a amortização do ágio prevista no artigo 391 do RIR 1999. O lançamento fiscal jamais faz tal confusão.

Ainda que se pudesse relevar a irregularidade na escrituração da autuada, não seria admissível a dedução da perda em questão. Ao tratar da distribuição disfarçada de lucros, o RIR 1999 dispõe, textualmente, que (original sem grifos):

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

(...)
 

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 2º).

Art. 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 3º, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso IV):

I - o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

II - o administrador ou o titular da pessoa jurídica;

III - o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II.

§ 1º Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 4º).

§ 2º O valor do bem negociado freqüentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 5º).

§ 3º O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 6º).

§ 4º Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 2º e 3º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 7º).

(...)

Art. 467. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, incisos VII e VIII):

I - nos casos dos incisos I e IV do art. 464, a diferença entre o valor de mercado e o de alienação será adicionada ao lucro líquido do período de apuração;

À luz do texto legal transcrito, se se admitir que teria sido comprovado o ágio pago na aquisição das participações, e que o seu fundamento econômico seria o valor de mercado superior ao valor contábil, então em virtude das operações subseqüente, pelas quais

essas mesmas participações foram vendidas a preço simbólico, bem abaixo do valor de aquisição, a autuada incorreria numa das hipóteses legais de distribuição disfarçada de lucros. Realmente, um conjunto de bens que acabara de ser adquirido por cerca de R\$ 67.000.000 foi vendido no mesmo instante (sem que se alegasse nenhuma razão para tamanha redução de preço em prazo tão curto, ou pela mudança de expectativa em relação ao negócio) por um preço total inferior a R\$ 100.000,00 a um dos acionistas da autuada, a BMP Participação e Empreendimento S/C. E em consequência de tal operação se classificar como distribuição disfarçada é que a diferença entre o preço de mercado e o preço de alienação não é dedutível na apuração do lucro real. Portanto, ainda que apenas para argumentar, admitíssemos que seria improcedente glosar a perda de capital porque a autuada demonstrou que o ágio tinha fundamento econômico e que este foi o preço de mercado dos ativos superior ao seu valor contábil, a operação subsequente de revenda da participação por preço simbólico tornaria a perda indedutível. Ou seja, se não fosse por uma razão, a glosa deve ser julgada procedente por outra.

De acordo com as normas contábeis e a legislação fiscal, enquadrando-se como relevante o investimento, deve ser contabilizado pelas regras da equivalência patrimonial. Se o preço pago é superior ao valor resultante da aplicação da equivalência patrimonial, a diferença deve ser contabilizada como ágio. Da mesma forma, se posteriormente a alienação se faz em valor inferior ao somatório do valor patrimonial mais o ágio, para efeitos contábeis deverá ser registrada a perda de capital efetivamente havida. Daí não se segue, porém, que se permite a dedução da perda para efeitos fiscais. A dedutibilidade depende da observância dos demais requisitos e critérios específicos da legislação tributária já mencionados neste voto. Como a autuada não comprovou ter observado essas exigências específicas, deve ser mantida a glosa determinada no lançamento fiscal, ainda que admitíssemos que no aspecto meramente contábil não caiba reparo em sua escrituração comercial.

Enfim, a glosa fiscal é inteiramente procedente e deve ser mantida, assim como a determinação correlata de que se reduza o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL em montante equivalente.”

Como bem ressaltado na decisão recorrida, há dois pontos fundamentais que forma levados em consideração pela fiscalização e pela própria decisão da DRJ: a falta de fundamento econômico para o ágio e o fato das operações terem sido realizadas no mesmo dia, com diferença de poucas horas.

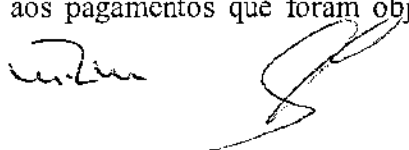
Fica evidente o caráter artificial da despesa, que foi criada com finalidade exclusiva de reduzir a base de cálculo dos tributos devidos.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário também neste ponto.

Em relação à aplicação da multa agravada, vejo de forma diferente a questão analisada pela DRJ.

No acórdão consta:

“Por isso, embora a autuada não tenha deixado de responder às intimações concernentes aos pagamentos que foram objeto do lançamento de IRRF, deve-se manter o



agravamento da penalidade. Para se eximir do agravamento, a autuada deveria não só ter respondido, mas respondido dentro do prazo. “

Como a própria decisão recorrida admite, o contribuinte atendeu a todas as intimações, embora o tenha feito com atraso.

Entendo que, atendidas as intimações não cabe a aplicação da multa agrava, razão pela qual voto por dar provimento ao recurso voluntário e afastar a multa agravada.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e de dar provimento parcial ao recurso voluntário, afastando o agravamento da multa (redução de 225% para 150 % e de 112,5 para 75 %).

Sala das Sessões, em 12 de maio de 2009



MARCOS RODRIGUES DE MELLO