



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

Processo n° 10980.726251/2011-46
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1101-001.034 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2014
Matéria IRPJ e Reflexos - Omissão de Receitas e Outros
Recorrentes TIBAGI ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

NULIDADE. PREJUÍZOS FISCAIS DECLARADOS NÃO CONSIDERADOS NO AUTO DE INFRAÇÃO. Descritos os fatos que motivam a exigência, equívocos nos cálculos não ensejam a nulidade do lançamento, e podem ser saneados no curso do contencioso administrativo, mormente quando decorrem de mera falha na transposição para o Auto de Infração dos cálculos regularmente apresentados no Termo de Verificação Fiscal. DESCRIÇÃO DOS FATOS INSUFICIENTE EM EXIGÊNCIAS REFLEXAS. Inexiste prejuízo à defesa se, embora sucinta, a descrição das infrações nas exigências reflexas de Contribuição ao PIS e de COFINS traz informações que permitem vinculá-las às acusações descritas no Termo de Verificação Fiscal, e estão associadas a regular enquadramento legal.

CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS. FALTA DE CONTRAPARTIDA A SER DADA PELO CESSIONÁRIO. CESSÃO GRATUITA. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS. A cessão de crédito é o negócio jurídico onde o credor de uma obrigação (cedente) transfere a um terceiro (cessionário) sua posição ativa na relação obrigacional, independentemente da autorização do devedor, o qual deve ser notificado da cessão; tratando-se de cessão gratuita, ou seja, inexistindo contrapartida a ser dada pelo cessionário, cabe a este reconhecer o valor do crédito cedido como outras receitas operacionais. EXIGÊNCIAS REFLEXAS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DECADÊNCIA. Correta a decisão de 1ª instância que declara a decadência das exigências porque, *tratando-se de lançamentos por homologação e não estando caracterizada a existência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial de cinco anos é a data da ocorrência dos respectivos fatos geradores, desde que haja pagamento antecipado do imposto e das contribuições sem prévio exame da autoridade administrativa.*

DESPESAS COM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS EM AÇÃO VINCULADA A DESAPROPRIAÇÃO PARA REFORMARIA AGRÁRIA. Os dispêndios com honorários advocatícios foram necessários para que se obtivesse justa indenização, sendo, portanto, permitida a dedutibilidade de tais verbas para fins de apuração de IRPJ e de CSLL. Na hipótese, ficou comprovado nos autos o pagamento das despesas necessárias.

DESÁGIO. OPERAÇÕES VINCULADAS A TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA. A imunidade conferida às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária não autoriza que deságio delas decorrentes reduzam a tributação de outros resultados da pessoa jurídica. EXIGÊNCIA REFLEXA. CSLL. A interpretação da imunidade conferida às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária permite a glosa de deságio a elas associadas que reduziram a tributação, pela CSLL, de outros resultados da pessoa jurídica.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. Subsiste a presunção de omissão de receitas se a contribuinte não logra desconstituir o saldo credor apurado a partir de sua escrituração.

OMISSÃO DE RECEITA. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. A falta de comprovação da origem e do efetivo ingresso dos suprimentos de caixa efetuados por sócios, a título de aumento de capital, autoriza a presunção de utilização de recursos mantidos à margem da contabilidade e justifica o lançamento de ofício para cobrança do imposto devido. A presunção se estabelece quando o suprimento é promovido por pessoa jurídica ligada, domiciliada no mesmo endereço da pessoa jurídica fiscalizada, administrada por seu sócio e praticando diversos outros atos de liquidação financeira em nome da contribuinte. MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. Correta a decisão de 1ª instância que afasta a qualificação da penalidade por entender que *a presunção legal de omissão de receitas, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício*, mormente depois de minorar os efeitos das irregularidades identificadas pela autoridade lançadora nos contratos de mútuo analisados. EXIGÊNCIAS REFLEXAS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DECADÊNCIA. Correta a decisão de 1ª instância que declara a decadência das exigências porque, *tratando-se de lançamentos por homologação e não estando caracterizada a existência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial de cinco anos é a data da ocorrência dos respectivos fatos geradores, desde que haja pagamento antecipado do imposto e das contribuições sem prévio exame da autoridade administrativa*.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2006, 2007

PAGAMENTO SEM CAUSA A BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS.

Correta a decisão de 1ª instância que cancela a exigência por considerar insuficiente a acusação fiscal para desconstituir os contratos de mútuo como causa dos pagamentos, mormente quando não há individualização dos pagamentos tributados e exposição dos motivos que os distinguem dos demais promovidos em circunstâncias semelhantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento; 2) relativamente à omissão de receitas decorrente da cessão de crédito, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO aos recursos voluntário e de ofício; 3) relativamente às despesas com honorários advocatícios, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, vencida a Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, acompanhada pelo Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão, sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior; 4) relativamente ao deságio, por maioria de votos NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, divergindo o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, que negava provimento ao recurso de ofício; 5) relativamente ao saldo credor de caixa, por unanimidade de votos, NEGAR provimento aos recursos voluntário e de ofício; 6) relativamente à omissão receitas presumida a partir de suprimentos de numerário, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício; 7) relativamente à exigência de IRRF, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício; 8) relativamente à dedução de prejuízos fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício; e 9) relativamente aos juros de mora sobre a multa de ofício, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Nara Cristina Takeda Taga e Marcos Vinícius de Barros Ottoni, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, José Sérgio Gomes, Nara Cristina Takeda Taga e Marcos Vinícius de Barros Ottoni.

Relatório

TIBAGI ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/PR que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 13/12/2011, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 35.769.825,70.

As exigências decorrem das seguintes infrações:

- Omissão de outras receitas operacionais decorrentes do recebimento de crédito no valor de R\$ 45.000.000,00, cedido contratualmente por Tibagi Desenvolvimento e Participações Ltda sem qualquer contraprestação, cujo valor não transitou por conta de resultado e foi creditado diretamente em conta do patrimônio líquido, no ano-calendário 2006, sujeitando-se à incidência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS;
- Despesas desnecessárias com pagamento de honorários advocatícios e com deságio apurado na venda de TDA, nos valores de R\$ 22.109.245,74 (ano-calendário 2006) e R\$ 5.918.500,00 (ano-calendário 2007), na medida em que destinados à fruição de receitas não tributadas, reduzindo indevidamente resultados não alcançados por isenção, sujeitando-se à incidência de IRPJ e CSLL;
- Despesas financeiras apropriadas a maior no valor de R\$ 4.306.796,12 (ano-calendário 2008), em razão da diferença entre a variação da TJLP e da Selic sobre débitos tributários após a exclusão do Refis, sujeitando-se à incidência de IRPJ e CSLL;
- Omissão de receitas no valor de R\$ 220.261,46, presumida a partir de saldo credor de caixa apurado mediante estorno ou ajuste de valores indevidamente mantidos a débito no Livro Caixa, no ano-calendário 2006, sujeitando-se à incidência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS;
- Omissão de receitas presumida a partir de suprimentos de numerário por pessoas ligadas, dissociados da devida comprovação da origem e da efetiva entrada dos recursos no caixa da empresa, nos valores de R\$ 3.996.035,33 (ano-calendário 2006), R\$ 2.252.787,14 (ano-calendário 2007), e R\$ 330.175,40 (ano-calendário 2008), sujeitando-se à incidência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, com a imputação de multa qualificada de 150%, vez que *desconstituídas ou desconsideradas as operações supostamente contratadas como mútuo, restando caracterizada a declaração enganosa de vontade sendo ilícitos os atos praticados;*

- Pagamentos sem causa a beneficiários identificados, *calçados em supostos Contratos de Abertura de Crédito ou Contratos de Mútuo*, nos valores de R\$ 16.623.120,80 (31/07/2006), R\$ 4.749.229,23 (31/11/2006) e R\$ 16.691.581,23 (30/04/2007), já reajustados, submetidos à incidência de IRRF, com a imputação de multa qualificada de 150% pelas mesmas razões acima expostas.

Impugnando a exigência, a contribuinte alegou: 1) nulidade do lançamento de IRPJ nos anos-calendário 2007 e 2008 em razão da existência de prejuízos fiscais nestes períodos, exigindo-se o imposto, e inclusive com aplicação de multa qualificada, sem a existência de fato gerador; 2) nulidade dos lançamentos de Contribuição ao PIS e de COFINS por inexistência de descrição dos fatos; 3) decadência das exigências de IRRF referentes a julho e novembro/2006 e das exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS de fevereiro a novembro/2006; 4) erro na apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, com a apropriação em dezembro/2006 de receitas referentes a julho/2006; 5) inexistência de receita operacional vez que a cessão de crédito não foi gratuita, e as cláusulas referidas pela Fiscalização apenas evidenciam uma cessão *pro-soluto*; 6) dedutibilidade das despesas com honorários advocatícios e com deságio porque necessárias para a geração de receitas, e decorrentes de decisão favorável no Poder Judiciário; 7) inexistência do saldo credor de Caixa porque emitidos cheques pré-datados que somente ensejaram baixas posteriormente; 8) necessidade dos contratos de abertura de crédito em razão das dificuldades financeiras enfrentadas pela autuada e pessoas ligadas, estando as operações lastreadas em farta documentação desconsiderada pela Fiscalização; 9) existência de procedimento fiscal anterior que validou contratos semelhantes firmados de 2003 a 2005, promovendo exigência de IOF nos autos do processo administrativo nº 10980.012853/2008-17, admitida pela contribuinte; 10) equívoco nas constatações da Fiscalização em razão das justificativas pontualmente apresentadas; 11) inexistência de atos simulados que pudessem justificar a qualificação da penalidade; 12) regularidade dos contratos como causa dos pagamentos questionados pela Fiscalização; 13) inexistência de suprimento de caixa; e 14) impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

A Turma Julgadora acolheu parcialmente estes argumentos aduzindo que:

- Ante o disposto no Decreto nº 70.235/72 e no art. 142 do CTN, *são duas as causas processuais para invalidar o auto de infração e, por via de consequência, o lançamento nele consignado: a incompetência do autuante e a inobservância dos pressupostos legais para a sua lavratura*. Embora a contribuinte tenha, de fato, apurado prejuízos fiscais nos anos-calendário 2007 e 2008, não considerados na apuração fiscal, *a inexistência nos cálculos da exigência fiscal não constitui causa de nulidade, porquanto se trata de matéria cuja análise será efetuada na apreciação do mérito, no cálculo da exigência fiscal a ser mantida*.
- A autoridade fiscal apenas indicou o título das infrações que ensejaram os lançamentos de Contribuição ao PIS e da COFINS, mas a contribuinte compreendeu a correlação das exigências com os fatos descritos no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, não se verificando a nulidade argüida.
- Na medida em que não se verificou o dolo apontando para qualificação da penalidade, operou-se a decadência relativamente às exigências de Contribuição ao PIS nos meses de fevereiro a abril, julho e agosto/2006, bem como de COFINS nos meses de fevereiro a maio, julho e agosto/2006,

porque promovidos os correspondentes recolhimentos, na forma do art. 150 do CTN. Quanto às demais exigências de Contribuição ao PIS, COFINS e IRRF, porque não verificados os correspondentes recolhimentos, o prazo decadencial seria regido pelo art. 173, inciso I do CTN, evidenciando-se válido o lançamento.

- A acusação fiscal, confrontada com as disposições contratuais e os lançamentos contábeis decorrentes das operações realizadas evidenciam ser irrelevante o fato de a cessão ser *pro soluto* ou *pro solvendo* para caracterizar sua gratuidade, pois tal se verifica quando inexistente a contrapartida a ser dada pela cessionária, e esta não foi estipulada contratualmente. Considerando que o mencionado saneamento de *obrigações mutuaras existentes entre* as partes não restou demonstrado, na medida em que a interessada nada devia ao devedor do crédito cedido, e a conversão do crédito em adiantamento para futuro aumento de capital da interessada não foi estabelecida no contrato, impõe-se a conclusão de que o crédito de R\$ 45.000.000,00 foi recebido gratuitamente.
- As despesas com honorários advocatícios e com deságio na venda de TDA'S, a teor do art. 299 do RIR/99 e do Parecer Normativo CST nº 32/81, seria indedutíveis por *somente serem necessárias as despesas pagas ou incorridas para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, atendidos também os critérios da usualidade e normalidade no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela empresa*. E, embora não se questione o direito de a contribuinte contestar e buscar a justa indenização pela propriedade rural desapropriada, *mas não há como se acatar a dedutibilidade da despesa com honorários advocatícios correspondente porquanto a causa que exigiu o ajuizamento dessa medida judicial não está vinculada à atividade operacional explorada pela interessada e à manutenção da respectiva fonte produtora*. Ademais, a variação monetária auferida com tais títulos, representou *receita imune de variação monetária ativa*, reforçando a indedutibilidade das referidas despesas.
- As despesas financeiras apropriadas a maior decorrem de recálculo procedido, pela Fiscalização, acerca dos juros devidos com base na taxa SELIC sobre débitos antes incluídos no REFIS, e atualizados pela TJLP. A manutenção da exigência impõe-se porque a contribuinte não apresentou razões de defesa específicas.
- Não foram apresentadas justificativas válidas para infirmar o saldo credor de caixa apurado pela Fiscalização mediante recomposição daquela conta com realocação dos efeitos do cancelamento de cheques para a data de sua emissão e conseqüente registro como entrada de caixa.
- Relativamente aos contratos de abertura de crédito, a ausência de registro público não seria suficiente para descaracterizar as operações de mútuo, pois *podem ser comprovadas pela demonstração, com documentação hábil e idônea, do efetivo cumprimento do objeto contratual, ou seja, mediante comprovação da origem externa à empresa e o efetivo trânsito do numerário suprido*. Da mesma forma, seriam apenas indícios de irregularidade a *falta de detalhamento no histórico do lançamento contábil, as incorreções na contabilização da amortização de mútuos, a formalização dos contratos em dias não úteis*. Quanto ao fato de a interessada encontrar-se em situação financeira frágil, ela própria reconhece *que os valores por ela*

recebidos certamente seriam bloqueados caso fossem creditados em sua conta bancária, razão pela qual mutuava tais valores para o sócio Bruno Lacombe Miraglia e às empresas ligadas para que estes cumprissem as obrigações comerciais e fiscais em seu nome. Determinante, portanto, a aferição de quais suprimentos não foram materialmente comprovados.

- A autuação de suprimentos de caixa não comprovados restringiu-se aos valores dissociados de prova da efetiva entrada dos recursos no caixa da contribuinte. A Fiscalização admitiu comprovadas as operações com empresas ligadas em que demonstrado terem elas promovido pagamentos de credores da interessada. Contudo, subsistiram suprimentos não comprovados, porque suportados apenas pelos contratos antes referidos. Nestes casos, apresenta-se precedente a acusação fiscal acerca de suprimentos promovidos pelo sócio Bruno Lacombe Miraglia e pelas empresas ligadas por ele comandadas, mas não subsiste a imputação de omissão de receitas com base em suprimentos efetuados por terceiros, no caso, Jatobá Agricultura e Pecuária Ltda.
- Os pagamentos sem causa também foram vinculados aos contratos de abertura de crédito classificados como inválidos pela Fiscalização, com base em indícios de irregularidade insuficientes para decretar sua invalidade. Além disso, *as transferências no montante de R\$ 20.003.767,49 efetuadas para a AGS Desenvolvimento e Participações Ltda. decorrerem da concessão de mútuos previstos nos Contratos de Abertura de Crédito n.ºs 07/2006, 11/2006 e 03/2007 (fls. 458-459, 466-467, 474-475, 503-508, 512-513, 517-519 e 3864-3878), cuja amortização foi contabilizada a débito da conta Caixa Central (tributada como suprimentos de caixa) entre dezembro/2006 a outubro/2007 e teve sua comprovação parcialmente acatada pela fiscalização, fato que denota a validade de tais contratos.*
- Tendo em conta, ainda, *que interessada já sofreu autuação de IOF em decorrência das operações de mútuo concedidas nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, nos autos do processo nº 10980.012853/2008-17 (fls. 5872-5982), com fundamento no art. 13 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, a causa dos pagamentos subsistiria vinculada à concessão de mútuo por AGS Desenvolvimento e Participações Ltda e a Bruno Lacombe Miraglia, ensejando o cancelamento da exigência de IRRF.*
- Os prejuízos fiscais originalmente apurados nos anos-calendário 2007 e 2008 devem ser considerados na determinação do IRPJ devido naqueles períodos.
- [...] *para que seja efetuada a qualificação da multa de ofício, a autoridade fiscal deve comprovar que o sujeito passivo efetiva e dolosamente cometeu a conduta de sonegação e/ou fraude, o que pode ser feito por meio de provas diretas em relação à conduta, ou mesmo por um grupo de provas, ainda que indiretas, mas cujo conjunto probatório leve à convicção de que realmente aconteceu a conduta voluntária e consciente por parte do sujeito passivo.*
- A qualificação da multa de ofício é indevida porque: 1) *os indícios de irregularidade dos contratos de abertura de crédito não são suficientes para decretar a invalidade de tais contratos;* e, 2) *a acusação de omissão de receitas por suprimentos de caixa não comprovados decorre exclusivamente de presunção legal, inexistindo qualquer imperativo lógico que permita afirmar-se que, a partir da premissa de que há suprimentos de caixa não*

comprovados, estes recursos tenham sido auferidos por meio de condutas que envolvam sonegação e/ou fraude.

- Não há exigência de juros sobre a multa de ofício nos autos de infração, o que dispensa o pronunciamento da autoridade julgadora a respeito da matéria.
- Cabe o cancelamento das exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS relativas *ao crédito cedido pela empresa Tibagi Desenvolvimento e Participações Ltda. e à omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa, infrações descritas nos itens 1 e 4 do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 5651-5688), por incorreta identificação do período de apuração, porquanto o fato gerador correspondente ocorreu em julho/2006 (período alcançado pela decadência), mas lançamento fiscal foi efetuado no período de apuração dezembro/2006.*
- [...], *como inexistente no art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, qualquer determinação para adição à base de cálculo da CSLL do valor das despesas desnecessárias e não usuais ou normais para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, não há como se manter a glosa das despesas desnecessárias com honorários advocatícios e com deságio na venda de TDA's.*

A autoridade julgadora de 1ª instância demonstrou o crédito tributário mantido, e na medida em que a exoneração superou o limite expresso na Portaria MF nº 3/2008, submeteu a decisão a reexame necessário.

Cientificada da decisão de primeira instância em 11/05/2012 (fl. 6240), a contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso de ofício (fls. 6241/6257) e recurso voluntário (fls. 6258/6300), tempestivamente, em 11/06/2012.

Nas contrarrazões observa que embora na decisão de 1ª instância não tenha sido reconhecida a nulidade do lançamento de IRPJ, *restou acertadamente reconhecida a existência de Prejuízo Fiscal, devidamente declarado pela Recorrida.* No que tange à decadência, assevera que apesar do entendimento de *que o que deve ser homologado é o pagamento antecipado*, foi acertada a declaração de decadência dos valores lançados a título de Contribuição ao PIS nos meses de fevereiro a abril, julho e agosto de 2006, e de COFINS nos meses de fevereiro a maio, julho e agosto de 2006. Também correta seria a decisão de cancelar a incidência de Contribuição ao PIS e de COFINS promovida em dezembro/2006 sobre fato gerador que teria ocorrido em julho/2006, e já alcançado pela decadência.

A interessada também elogia o brilhantismo da decisão que exonerou a exigência de CSLL sobre as despesas de honorários advocatícios e deságio, muito embora reafirme a necessidade destas despesas para obtenção de suas receitas. Na seqüência, aponta a improcedência dos indícios arrolados para invalidar os contratos de abertura de crédito, e classifica de acertada a decisão que os declarou insuficientes para invalidar os contratos, mormente tendo em conta o lançamento anterior de IOF. De toda sorte, discorre sobre *a inexigibilidade de registro público dos contratos de mútuo em tela*, restrito a contrato de cessão de direitos e créditos, ou para validade dos contratos perante terceiros.

Por fim, anota que a escrituração apresentada evidencia a vinculação dos **pagamentos sem causa aos contratos de mútuo questionados pela Fiscalização, e defende que seja mantida a decisão que cancelou a exigência de IRRF sobre tais pagamentos, assim como**

desconsiderou os suprimentos de caixa promovidos por terceiros como indícios de omissão de receitas. Ainda, também porque afastada a acusação de prática de atos simulados, correta foi a decisão de exonerar a multa qualificada aplicada sobre as exigências de IRPJ e CSLL, muito embora a penalidade tenha sido mantida sobre as exigências de Contribuição ao PIS e COFINS, como demonstrado em recurso voluntário.

Em recurso voluntário, a contribuinte preliminarmente reitera a nulidade do auto de infração de IRPJ, porque desconsiderados os prejuízos fiscais dos anos-calendário 2007 e 2008. Classifica o erro de material, reafirma que o procedimento é *absurdo e beira a imoralidade*, aponta ofensa ao art. 142 do CTN e ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, diz que *sem fato gerador e base de cálculo não há que se falar em lançamento tributário*, entende que a DRJ/Curitiba *tentou “consertar” o lançamento*, pois a dedução dos prejuízos fiscais deveria ter sido promovida no lançamento. Transcreve ementas de julgados administrativos acerca da declaração de nulidade em face de erros materiais do lançamento.

Insiste, também, na nulidade dos lançamentos de Contribuição ao PIS e de COFINS, porque *a r. autoridade fiscal deixou de descrever os fatos que supostamente gerariam a incidência de PIS e COFINS*. Observa que a decisão recorrida, *apesar de reconhecer a precariedade da fundamentação dos lançamentos*, rejeitou a alegação de nulidade, *porque supostamente a Recorrente teria compreendido as alegações vagas contidas no Auto de Infração*. Diz que elaborou defesa genérica, *mas não lhe foi possível, até o presente momento, entender com clareza e nitidez todos os aspectos dos lançamentos referentes a tais contribuições*. Entende, assim, violados o art. 142 do CTN, o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e o princípio do contraditório e da ampla defesa.

Ainda em preliminar, afirma que a exigência de IRRF, embora integralmente exonerada, estaria parcialmente decaída porque transcorrido o prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN a partir de seu fato gerador, que é o correspondente pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. A aplicação do art. 173, inciso I do CTN estaria restrita às hipóteses de dolo, fraude ou simulação, afastadas pela decisão recorrida. Da mesma forma estariam alcançados pela decadência todos os créditos tributários de Contribuição ao PIS e COFINS apurados até novembro/2006, na medida em que a homologação alcança o lançamento e não o pagamento. Invoca decisão da CSRF neste sentido, e observa que o cancelamento das exigências decorrentes de “omissão de outras receitas operacionais” e “saldo credor de caixa não comprovado”, ainda que se suponha por vício formal, observou que estaria alcançado pela decadência o período de apuração ao qual elas corresponderiam (julho/2006 e não dezembro/2006).

No mérito, inicialmente com referência à omissão de outras receitas operacionais, diz que a decisão recorrida *distorce a veracidade das operações e dos documentos que a embasaram*. Reporta-se à operação e destaca que o contrato de cessão de direitos creditórios dispõe que *esta não foi realizada a título gracioso, tendo como objetivo “sanar as obrigações mutuárias entre si”*. Reitera a demonstração acerca dos equívocos da análise fiscal a respeito da cláusula contratual prevendo que “a cedente não se responsabiliza pela solvência do anuente”, e, quanto à inexistência de contrapartida a ser assumida pela Recorrente, assevera que *as referidas cláusulas não trazem as implicações pretendidas pelas autoridades fiscais e julgadora*.

Defende que a cláusula terceira do contrato apenas esclarece que a cessão foi promovida sem coobrigação, em observância às restrições da COSIF e em sintonia com o art.

296 do Código Civil, e observa que esta premissa foi afastada na decisão recorrida. Opõe-se à afirmação de que operação seria gratuita novamente descrevendo a operação, reiterando o objetivo expresso no contrato, indicando a alteração da dívida declarada pelo devedor em sua DIRPF, bem como as alterações patrimoniais de cedente e cessionária, observando que a cedente deixou de ser credora do devedor original e em sua contabilidade *houve um crédito na conta "Ativo – contas a receber de BLM", no valor de R\$ 45 milhões, e, em contrapartida, um débito na conta "Venda de Investimento" na autuada*. Esta, por sua vez, passou a ser credora do devedor original e devedora da cedente no mesmo valor de R\$ 45 milhões, registrando o direito e a correspondente obrigação em sua contabilidade, até que num segundo momento, *por decisão dos sócios, o referido valor foi convertido em adiantamento para futuro aumento de capital*. Desta forma, não houve ganho ou perda para as partes da operação.

Diz ser equivocada a conclusão da autoridade julgadora de 1ª instância de que existiria a *obligatoriedade da Recorrente de ter consignado no Contrato de Cessão de Direitos Creditórios, todas as futuras implicações da operação, como a destinação do valor do crédito e a forma de pagamento do crédito recebido*. Entende que *posteriormente à operação, a Recorrente, por meio de seus sócios, pode anuir sobre tais pontos, como de fato ocorreu com a conversão do valor em AFAC (investimento)*.

Defende que a obrigação foi devidamente escriturada e que a onerosidade está demonstrada em sua contabilidade, a qual faz prova em seu favor, porque *corroborada pelos contratos anexos aos autos*. Por fim, opõe-se à afirmação de que inexistiriam obrigações recíprocas entre as partes envolvidas na cessão, dada a existência de inúmeras operações de mútuo envolvendo-as, *o que atesta e comprova a necessidade de sanear as referidas obrigações existentes entre as partes por meio da cessão de direitos creditórios*.

Pede, assim, o cancelamento das exigências de IRPJ e CSLL, recordando que os lançamentos de Contribuição ao PIS e de COFINS já foram cancelados em 1ª instância, por indevidamente lançados em dezembro/2006, e não no suposto fato gerador de julho/2006.

Prossegue defendendo que as despesas como honorários advocatícios e com deságio são necessárias à sua atividade, *pois fundamentais à geração de receitas*, e pede a parcial reforma da decisão recorrida, dado já ter sido cancelada a incidência de CSLL sobre tais valores.

Novamente relata a desapropriação de imóvel de sua propriedade com a correspondente emissão de TDA's em seu favor, ensejando o ajuizamento de ação judicial para reconhecimento, pela União, dos expurgos inflacionários sobre o valor dos títulos, os quais lhe foram pagos em 2006 e 2007 nos valores de R\$ 59.300.000,00 e R\$ 16.910.515,79, respectivamente, ensejando o pagamento dos correspondentes honorários naqueles períodos. Recorda suas alegações de que *inexiste qualquer determinação legal que só permita a dedução de despesas necessárias quando elas estiverem relacionadas a uma receita tributável e de que somente incorreu com tais despesas de honorários pela indevida resistência da União Federal no pagamento dos expurgos inflacionários*. E entende, neste contexto, que a decisão recorrida *beira ao absurdo, ao tentar manter o lançamento e justificar o motivo pelo qual as despesas com honorários advocatícios, no presente caso, não seriam passíveis de dedução do IRPJ*.

Cita os arts. 249 e 299 do RIR/99, observa que as despesas foram documentalmente comprovadas, e opõe-se à afirmação, da autoridade julgadora, de que *a causa que exigiu o ajuizamento dessa medida judicial não está vinculada à atividade operacional explorada pela interessada*. Diz ter sido penalizada com a desapropriação e com a

negativa de correção do valor desapropriado pela União, *danificando diretamente o PATRIMÔNIO da Empresa (seu bem maior)*, e que *novamente a União Federal intenta lesar a Recorrente por impedir a dedução de despesas decorrentes de sua exclusiva culpa*.

Observa que *nenhuma pessoa jurídica possui como atividades a “discussão sobre aplicação de expurgos inflacionários na desapropriação ou relativos ao recebimento de TDA’s”, e defende que o objeto da referida ação está ligado à continuidade da Empresa por meio da recomposição de seu patrimônio, sendo assim dedutíveis porque ligados à manutenção da fonte produtora*. Destaca a normalidade do pagamento de honorários de êxito a advogados, e a necessidade destes para atuação perante o Poder Judiciário, a qual somente se fez necessária porque a União não promoveu os pagamentos espontaneamente, de modo que *não pode a União querer se beneficiar da sua própria torpeza*. Reporta-se a julgados administrativos em favor de seu entendimento.

Com referência ao fato de as receitas dos expurgos e da desapropriação não serem tributáveis, *o órgão julgador pretende inovar o direito, estabelecendo novo critério de dedutibilidade de despesas, qual seja, a tributabilidade do rendimento relacionado à despesa*. Transcreve ementas de julgados administrativos favoráveis à dedução de honorários correspondentes a ações de desapropriação.

No que se refere ao deságio incorrido na alienação dos títulos, acrescenta que *como a liquidação (resgate) do valor dos TDA’s cedidos (oriundos da desapropriação supra referida) se deu antes do tempo estimado pelas partes, a operação foi revista. Para refletir esta revisão, contabilmente foi feito um lançamento de reversão e também o lançamento do valor que, no final, restou efetivamente pago (R\$ 11.640 mil), tendo sido apurado ganho pela outra parte no valor de R\$ 7.269 mil*.

Quanto à imputação de saldo credor de caixa, reporta-se às razões expendidas em impugnação, esclarecendo que cheques pré-datados não foram objeto de compensação e, uma vez devolvidos ou trocados por outros, foram baixados em data posterior. Assim, *restando demonstrado o cancelamento dos referidos cheques, não há que se falar em existência de saldo credor a ser tributado, devendo ser reformado o acórdão recorrido em relação a este ponto*. Por esta razão, devem ser canceladas as exigências de IRPJ e CSLL, dado que os lançamentos de Contribuição ao PIS e de COFINS já foram afastados na decisão recorrida.

Prosseguindo, aborda os contratos de abertura de crédito, reiterando os problemas financeiros enfrentados por ela e pelas pessoas físicas e jurídicas ligadas, e classificando os contratos como meio de *trânsito de valores entre as pessoas, e, conseqüentemente, a manutenção das atividades empresariais*. Diz que a documentação apresentada à Fiscalização e em impugnação *comprovam inequivocamente a efetividade e a existência das operações financeiras realizadas*.

Relata a acusação fiscal, sua impugnação e a decisão recorrida, destacando que esta *reconheceu expressamente o equívoco das autuações fiscais no que tange à presunção de irregularidade dos Contratos de mútuos celebrados pela Recorrente*, e embora cancelando os lançamentos de IRRF, manteve parcialmente as demais exigências a título de suprimentos de caixa não comprovados, quando realizados entre pessoas ligadas. Assevera que a acusação fiscal fundou-se apenas na desconsideração da validade dos contratos de mútuo, e que ao admitir sua validade, a autoridade julgadora não poderia ter mantido parcialmente o **lançamento**.

Reportando-se ao art. 282 do RIR/99, diz que sua aplicação somente é possível quando *“provada a omissão de receita”, o que não é o caso dos autos*. Na medida em que a presunção legal decorre da suposição de que a falta de comprovação de entrega e da origem do suprimento vincula os recursos operações à margem da contabilidade, em controle paralelo, a Fiscalização deve provar *os registro contábeis de valores no caixa da empresa advindos de sócios ou pessoas essencialmente ligadas à empresa (física ou jurídica)*, os quais se prestem a *insuflar o caixa da empresa*, cabendo à contribuinte *comprovar a origem* destes valores.

Uma vez demonstrado que os valores *seriam advindos da celebração de Contratos de Mútuo celebrados com as pessoas jurídicas indicadas no Auto de Infração, a Recorrente consegue afastar a presunção de omissão de receita*, pois assim demonstra a *origem dos valores e objeto das operações, sendo que nada foi deixado de ser apurado pela escrita fiscal da Recorrente*. Contraditória, assim, a conclusão da autoridade julgadora que valida os contratos de mútuo, cancela as exigências de IRRF por vincular os pagamentos àquela causa, mas mantém o lançamento em razão da presunção de omissão de receitas.

Subsidiariamente defende a exclusão dos mútuos celebrados com o terceiro AGS Desenvolvimento e Participações Ltda, porque estranha ao grupo econômico da Recorrente. Observa que *a simples outorga de procuração ao Sr. Lacombe Miraglia (“BLM”) não gera a presunção de que a AGS Desenvolvimento e Participações Ltda pertenceria ao grupo econômico da Recorrente, como sustenta o acórdão recorrido*.

Reafirma a inexistência de dolo, fraude ou simulação com vistas a afastar a multa qualificada que subsistiu aplicada às exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS decorrentes de *“Suprimento de caixa não comprovados”*.

Por fim, opõe-se à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, observando que sua aplicação está evidenciada nas guias de recolhimento que acompanharam a decisão de 1ª instância. Entende que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 não autoriza este acréscimo, na medida em que *a penalidade pecuniária não é um débito com a União decorrente de tributo, mas sim decorrente do descumprimento de uma obrigação legal de efetuar o recolhimento do crédito tributário ou de preenchimento/observância de obrigação acessória*. Cita julgado administrativo em favor do seu entendimento.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Preliminares

A recorrente argúi a nulidade do lançamento de IRPJ porque desconsiderados os prejuízos fiscais dos anos-calendário 2007 e 2008. Contudo, o voto condutor da decisão recorrida validamente demonstrou que a legislação não permite tal conclusão:

Os pressupostos legais para a validade do auto de infração são determinados pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, cujo art. 10 dispõe:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

O mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe sobre a nulidade no processo administrativo nos seguintes termos:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

O auto de infração insere-se na categoria prevista no transcrito inciso I do art. 59 (atos e termos), sendo nulo, portanto, apenas quando lavrado por pessoa incompetente. O art. 142 do CTN fornece a definição legal de lançamento, estabelecendo como requisitos indispensáveis a sua constituição a verificação da ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do crédito a favor da Fazenda Pública, nos seguintes termos:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” (Grifou-se).

O reproduzido parágrafo único dispõe sobre a vinculação e a obrigatoriedade do lançamento. Aquela consiste na cerrada observância dos ditames legais quando da efetivação do lançamento; esta impede que o agente que constatar a ocorrência de infração à legislação fiscal, para não faltar com o dever de ofício, que lhe foi atribuído por lei, deixe de lavrar o competente auto de infração para a formalização e cobrança do crédito tributário devido pelo sujeito passivo.

Da combinação dos dispositivos acima transcritos depreende-se que são duas as causas processuais para invalidar o auto de infração e, por via de consequência, o lançamento nele consignado: a incompetência do autuante e a inobservância dos pressupostos legais para a sua lavratura. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio (art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972).

No presente caso, verifica-se que a interessada realmente declarou prejuízos fiscais de R\$ 11.107.810,60 e R\$ 22.410.073,55 nos anos-calendário de 2007 e 2008, respectivamente, cujos valores não foram considerados na base de cálculo do IRPJ apurada no lançamento fiscal. Contudo, cabe destacar que a inexatidão nos cálculos da exigência fiscal não constitui causa de nulidade, porquanto se trata de matéria cuja análise será efetuada na apreciação do mérito, no cálculo da exigência fiscal a ser mantida.

Ressalte-se que, no presente caso, a autoridade lançadora observou a opção da contribuinte de apuração anual do lucro real, e por consequência da base de cálculo da CSLL. Logo, não há erro de direito na apuração do crédito tributário, podendo existir, apenas, erro de fato, passível de regularização no curso do contencioso administrativo, como inclusive já procedeu a autoridade julgadora de 1ª instância.

Aliás, referido erro de fato verificou-se, somente, na transposição dos valores apurados no Termo de Verificação Fiscal para o Auto de Infração. Consoante expresso à fl. 5687, a autoridade fiscal concluiu que as infrações pertinentes aos anos calendário 2007 (R\$ 8.171.287,14) e 2008 (R\$ 4.636.436,86) ensejariam, tão só, redução dos prejuízos fiscais originalmente declarados (R\$ 11.107.810,60 e R\$ 22.410.073,55, respectivamente), demonstrando que a apuração negativa passaria a ser de R\$ 2.936.523,46 e R\$ 17.773.636,69, respectivamente. Apenas que, ao transpor estas apurações para elaboração do Auto de Infração, olvidou-se de indicar os prejuízos declarados em 2007 e 2008, assim exigindo, indevidamente, IRPJ e correspondente adicional naqueles períodos (fls. 5710/5711).

Tal equívoco não é suficiente para desqualificar toda a acusação fiscal pertinente àqueles períodos, validamente estruturada no Termo de Verificação Fiscal, sem qualquer cerceamento ao direito de defesa da interessada.

Ainda, no entender da recorrente também seriam nulos os lançamentos de Contribuição ao PIS e de COFINS, porque a r. autoridade fiscal deixou de descrever os fatos que supostamente gerariam a incidência de PIS e COFINS.

Analisando a descrição dos fatos contida nos correspondentes autos de infração (fls. 5729/5731 e 5740/5742), observa-se que as infrações descritas assim se correlacionam com o Termo de Verificação Fiscal:

1. Suprimento de Numerário

a. Autos de Infração:

*FALTA DE RECOLHIMENTO DO PIS – INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA**Omissão de Receita caracterizada pela não comprovação da origem e/ou efetividade da entrega do numerário conforme...*

<i>Fato Gerador</i>	<i>Val. Tributável ou Contribuição</i>	<i>Multa (%)</i>
28/02/2006	R\$ 318.942,78	150,00
[...]		
30/11/2008	R\$ 156.035,90	150,00

[...]

*FALTA DE RECOLHIMENTO DA COFINS – INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA**Omissão de Receita caracterizada pela não comprovação da origem e/ou efetividade da entrega do numerário conforme...*

<i>Fato Gerador</i>	<i>Val. Tributável ou Contribuição</i>	<i>Multa (%)</i>
28/02/2006	R\$ 318.942,78	150,00
[...]		
30/11/2008	R\$ 156.035,90	150,00

b. Termo de Verificação: sob o título *Suprimentos de Caixa não Comprovados* a autoridade fiscal descreve as análises referentes aos suprimentos promovidos por pessoas ligadas e conclui que não tendo sido apresentada *nenhuma comprovação dos efetivos beneficiários desses cheques o Caixa da fiscalizada não registra idêntico valor a crédito, tornando impossível avaliar a regularidade desses suprimentos, caracterizando suprimentos não comprovados*, os quais são detalhados em quadro que apresenta valores idênticos aos apontados no auto de infração.

2. Outras receitas operacionais:

a. Autos de Infração:

*FALTA DE RECOLHIMENTO DO PIS – INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA**Omissão de receita operacional caracterizada pela falta de contabilização de ..., gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação*

<i>Fato Gerador</i>	<i>Val. Tributável ou Contribuição</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2006	R\$ 45.000.000,00	75,00

[...]

FALTA DE RECOLHIMENTO DA COFINS – INCIDÊNCIA NÃO – CUMULATIVA

Omissão de receita operacional caracterizada pela falta de contabilização de ..., gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação

<i>Fato Gerador</i>	<i>Val. Tributável ou Contribuição</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2006	R\$ 45.000.000,00	75,00

- b. Termo de Verificação Fiscal: descrevendo as operações de *cessão de crédito decorrente de contratos de mútuo não tributada*, a autoridade fiscal conclui *que o valor de 45 milhões, incorporado pela fiscalizada em seu patrimônio líquido (Reserva de Capital – AFAC), porque não sendo mútuo, tem outra qualquer origem não justificada, e não tendo transitado por conta de resultado, manteve-se à margem da tributação devendo, portanto, sujeitar-se à tributação como outras receitas operacionais.*

3. Saldo Credor de Caixa:

a. Autos de Infração:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO PIS – INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA

Omissão de Receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme ...

<i>Fato Gerador</i>	<i>Val. Tributável ou Contribuição</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2006	R\$ 220.261,46	75,00

[...]

FALTA DE RECOLHIMENTO DA COFINS – INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA

Omissão de Receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme ...

<i>Fato Gerador</i>	<i>Val. Tributável ou Contribuição</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2006	R\$ 220.261,46	75,00

- b. Termo de Verificação Fiscal: sob o título *Saldo Credor de Caixa* a autoridade fiscal descreve as análises realizadas e reproduz os esclarecimentos exigidos da contribuinte em razão da constatação de saldo credor de caixa em 31/07/2006 no valor de R\$ 220.261,46, informando-a que o valor estaria sujeito à tributação na forma do art. 281 do RIR/99, que o caracteriza como *omissão no registro de receita*. Finaliza observando que não foram prestados esclarecimentos acerca dos questionamentos feitos.

Na descrição dos fatos dos Autos de Infração todas as infrações estão agrupadas sob os correspondentes títulos “001 – COFINS – INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA – APURAÇÃO REFLEXA” e “001 – PIS – INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA – APURAÇÃO REFLEXA”, sendo vinculadas ao mesmo enquadramento legal atribuído a todas as omissões de receita: *Art. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/02 para a Contribuição ao PIS e Art. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/03*, os quais assim dispunham à época dos fatos:

Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

[...]

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 5º (VETADO)

§ 6º (VETADO)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§11. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 12. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 4º do art. 2º desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006)

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Art. 4º O contribuinte da contribuição para o PIS/Pasep é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente; (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de

investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

[...].

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008)(Vide Lei nº 11.727, de 2008).

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 5º (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 6º (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

§ 11. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 12. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 14. *Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

§ 15. *O crédito, na hipótese de aquisição, para revenda, de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea d da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no § 2º do art. 2º desta Lei (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

§ 16. *Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de vasilhames referidos no inciso IV do art. 51 desta Lei, destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 12 meses, à razão de 1/12 (um doze avos), ou, na hipótese de opção pelo regime de tributação previsto no art. 52 desta Lei, poderá creditar-se de 1/12 (um doze avos) do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)*

§ 17. *Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 4,6% (quatro inteiros e seis décimos por cento) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 5º do art. 2º desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 7,60% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006)*

§ 18. *O crédito, na hipótese de devolução dos produtos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 2º desta Lei, será determinado mediante a aplicação das alíquotas incidentes na venda sobre o valor ou unidade de medida, conforme o caso, dos produtos recebidos em devolução no mês. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

§ 19. *A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 20. *Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

§ 21. *Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

[...]

Art. 5º O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º

Frente a tal contexto, bem observou a autoridade julgadora de 1ª instância que, embora a descrição dos fatos no Auto de Infração tenha sido sumária, *a contribuinte demonstrou compreender perfeitamente, com base nos valores tributáveis discriminados nos autos de infração de PIS e Cofins, que o lançamento fiscal decorre do crédito cedido pela empresa Tibagi Desenvolvimento e Participações Ltda e das omissões de receitas caracterizadas pelo saldo credor de caixa e suprimentos de numerário não comprovados por pessoas ligadas, conforme descrito nos itens 1, 4 e 7 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 5561-5688)*. Mas isto também porque, embora sucinta a descrição dos fatos no Auto de Infração, ela traz as referências mínimas necessárias para conectá-las com análises fiscais no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, as quais expressamente apontam a existência de receitas passíveis de tributação. Por sua vez, o enquadramento legal das exigências, como visto, faz referência ao art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que fixa a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, na sistemática cumulativa, sobre o *faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*.

Evidente, portanto, que os lançamentos de Contribuição ao PIS e de COFINS reuniam todos os elementos necessários para que a recorrente produzisse regularmente sua defesa. Nenhuma violação se constata ao art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, aqui já mencionados.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de REJEITAR as arguições de nulidade dos lançamentos.

Ainda em preliminar, a contribuinte argúi a decadência de parte da exigência de IRRF, embora integralmente exonerada, bem como de valores lançados a título de Contribuição ao PIS e de COFINS. Porém, na medida em que aos valores apontados foi aplicada multa qualificada, a apreciação da preliminar será postergada para depois da apreciação desta exigência.

Cessão de crédito decorrente de contratos de mútuo não tributada

Como relatado, a Fiscalização entendeu que houve omissão de outras receitas operacionais decorrentes do recebimento de crédito no valor de R\$ 45.000.000,00, cedido contratualmente pela empresa Tibagi Desenvolvimento e Participações Ltda sem qualquer contraprestação, cujo valor não transitou por conta de resultado e foi creditado diretamente em conta do patrimônio líquido, no ano-calendário 2006, sujeitando-se à incidência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS.

Tibagi Desenvolvimento e Participações Ltda. (TD) cedeu à autuada um crédito de R\$ 45.000.000,00 com base no Contrato de Cessão de Direitos Creditórios Decorrentes de Contratos de Mútuos firmado em 28/07/2006 (fls. 3156/3158). Referido valor é parte do crédito de R\$ 110.000.000,00 que a cedente (TD) possuía em decorrência da venda de 248.605.766 quotas do capital social da autuada para Bruno Lacombe Miraglia (BLM), em 21/07/2003, conforme Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças (fls. 2977/2982).

A Fiscalização observa que a cedente (TD) contabilizou a cessão transferindo o valor da conta de BLM (1504002) para a conta (1503004 - Mútuos TE) e depois desta para conta Participações com recursos próprios (1600001). Assim, pulou ou omitiu uma fase dos registros contábeis que é o reconhecimento da perda contábil do valor cedido para a fiscalizada, deixando de debitar o valor em conta de resultado, por se desfazer de parte do seu ativo. Já na autuada o crédito foi contabilizado a débito de ativo representativo de direito com BLM, em contrapartida a crédito de Patrimônio Líquido – Reservas de Capital – Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (fls. 4409).

A autoridade fiscal relata que inicialmente se equivocou na análise dos fatos, cogitando da existência de perdão de dívida, mas observa:

“(…). No entanto, sempre que alguém cede algo, seja a que título for perde, e por outro lado, aquele que se beneficia com algo cedido ganha. Desta forma não se admite que TD ceda um ativo e ao mesmo tempo permaneça credora da TE em 45 milhões, conforme alegado.

Assim, é contraditória a afirmação de que TD investiu seu crédito em face da TE via AFAC, porque seu crédito havia sido cedido para TE.

É importante registrar que direitos creditórios não devem ser confundidos com mútuo. O título do contrato de cessão pela TD desses direitos é bastante elucidativo e esclarecedor. Trata-se de CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS DECORRENTES DE CONTRATOS DE MÚTUO (fls. 3156). Ou seja, parte dos créditos que TD era titular em face de BLM, originados da venda de quotas, geraram direito à restituição, que foram cedidos gratuitamente pela TD à pessoa jurídica ora fiscalizada.

Convém lembrar que Mútuo é uma modalidade de empréstimo onde o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. E cessão é a transferência gratuita ou onerosa a terceiros desses direitos creditórios.

Acrescente-se que, pelo fato de não se tratar de mútuo, TE não é devedora ou fica com uma dívida para com a TD, conforme afirmado, pelos motivos que passamos a expor:

1.O contrato firmado em 28/07/2006, entre as partes TD (Cedente), TE (Cessionária) e BLM (Anuente), denominado CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS DECORRENTES DE CONTRATOS DE MÚTUO estabelece em sua cláusula terceira - parágrafo único que:

‘CLÁUSULA TERCEIRA - PARÁGRAFO ÚNICO - A CEDENTE não se responsabiliza pela solvência da anuente, nem pelo êxito na cobrança dos créditos ora transferidos.’

Pelo que foi combinado, a TD ‘lavou as mãos’ quanto à liquidez de seu crédito, ou seja se BLM não pagar nada lhe deve.

Importante lembrar que, a cessão de crédito poderá ser gratuita ou onerosa, total ou parcial, convencional, legal ou judicial, pro soluto ou pro solvendo.

Na cessão gratuita, o cedente (TD) não exige uma contra-prestação do cessionário (TE), enquanto que na cessão onerosa há exigência da contra-prestação.

No presente caso que se examina, pode-se observar que o contrato não exige qualquer contraprestação do cessionário (TE).

Trata-se, portanto, de cessão gratuita, da espécie pro-soluto em que o cedente (TD) transfere a titularidade do seu crédito ao cessionário (TE) sem qualquer custo, sem

manter qualquer responsabilidade adicional nem residual no caso de insolvência do pactuante cedido (no caso, o devedor do crédito objeto da cessão BLM)

A autoridade fiscal discorre sobre as características da cessão pró-solvendo, e destaca ser ela distinta da operação realizada neste caso, e prossegue:

Portanto, TE não é devedora da Tibagi Desenvolvimento (TD). A cessão de direitos não gera ônus ou quaisquer responsabilidades ao CESSIONÁRIO, salvo nos casos de cessão pró-solvendo, conforme foi exemplificado, quando o CESSIONÁRIO assume as obrigações contratuais do CEDENTE. Mas este não é o caso.

Por outro lado, a pessoa jurídica cedente TD, ao se desfazer de um ativo, assumiu um ônus (perda) indevidamente mantido no Ativo, não transferido para conta de resultado, apesar de indedutível para efeitos tributários.

Observe-se que, se o Patrimônio Líquido (PL) da TE aumentou em 45 milhões, o (PL) da Tibagi Desenvolvimento (TD) deveria ter se reduzido no mesmo montante.

E não foi isto que aconteceu como se pode observar do balanço juntado às fls. 4.409 em cotejo com fls. 2788/9.

2.Reforça este entendimento, o disposto na cláusula Sexta do referido contrato que estabelece o seguinte:

‘CLÁUSULA SEXTA: O presente instrumento é celebrado em caráter irrevogável e irretratável, obrigando as partes por si, seus herdeiros e/ou sucessores.’

O dicionário nos lembra que irrevogável significa aquilo que não se pode mudar ou anular. Usualmente utilizado em contratos imobiliários e procurações públicas ou privadas, de modo a garantir que o negócio avençado não sofresse modificação ou cancelamento.

Irretratável, por sua vez, significa não voltar a tratar, que não pode ser desmentido, que não pode se submeter a novo trato ou acordo.

Trata-se, portanto, de uma cessão definitiva que não pode ser cancelada ou anulada. Então, por que manter contabilmente um ativo irrecuperável?

A prevalecer o registro contábil de manutenção no ativo de crédito cedido, a pessoa jurídica cedente manteve a esperança de futura realização do valor de um ativo cedido, o que contratualmente jamais acontecerá.

Nestas condições, tratando-se de cessão gratuita e pro-solvendo, a fiscalizada (CESSIONÁRIA) registrou indevidamente o valor omitido como Reserva de lucros em 2006, (transferido para Reserva para Aumento de Capital em 2008), na tentativa de justificar a origem de recursos não tributados e a CEDENTE manteve um Ativo irrealizável, para justificar um suposto e pretenso crédito com a cessionária.

Assim sendo, é completamente equivocada a afirmação de que ‘TD passa a ser credora da TE em 45 milhões’. Se assim fosse a fiscalizada teria registrado o valor no seu passivo, Circulante ou de Longo Prazo. E não foi o que ocorreu. Registrou no PL.

De qualquer forma houve um equívoco técnico-contábil, de ambas as partes, com dupla repercussão tributária:

1. A fiscalizada não ofereceu à tributação o crédito auferido no valor de R\$. 45.000,000,00, para tributar o patrimônio que recebeu e registrou no seu patrimônio líquido;

2. A cedente(TD), por sua vez, não registrou em contas de resultado o crédito cedido no mesmo valor, omitindo o trânsito por contas de resultado, apesar de indedutível, por se tratar de mera liberalidade.

Conclui-se que o valor de 45 milhões, incorporado pela fiscalizada em seu patrimônio Líquido (Reserva de Capital-AFAC), porque não sendo mútuo, tem outra qualquer origem não justificada, e não tendo transitado por conta de resultado, manteve-se à margem da tributação devendo, portanto, sujeitar-se à tributação como outras receitas operacionais.

A recorrente argumenta que a decisão recorrida *distorce a veracidade das operações e dos documentos que a embasaram*, destaca que o contrato de cessão de direitos creditórios dispõe que esta *não foi realizada a título gracioso, tendo como objetivo “sanar as obrigações mutuiarias entre si”*, reitera os equívocos da Fiscalização acerca da cláusula contratual prevendo que “a cedente não se responsabiliza pela solvência do anuente”, e quanto à inexistência de contrapartida a ser assumida pela Recorrente assevera que *as referidas cláusulas não trazem as implicações pretendidas* pelas autoridades fiscais e julgadora.

Ocorre que a detalhada exposição dos fatos contida na decisão recorrida evidencia que não merece reparos a acusação fiscal. Dada a completude da abordagem, transcreve-se na íntegra o voto do Presidente de Turma e Julgador Ney Kazuo Kusakariba:

39. O referido Contrato de Cessão de Direitos Creditórios Decorrentes de Contratos de Mútuos (fls. 3156-3158 e 5861-5863) foi firmado, em 28/07/2006, pela Tibagi Desenvolvimento (cedente) e Tibagi Engenharia (cessionária), com anuência de Bruno Lacombe Miraglia, nos seguintes termos:

“I – CONSIDERAÇÕES

I.1 – CONSIDERANDO que a CEDENTE é credora do ANUENTE do valor nominal total de R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais), nos termos de Contratos de Mútuo, Confissão de Dívida e Outras Avenças, firmados entre ambas, cuja cópia integra o presente instrumento como anexo.

I.2 – CONSIDERANDO que as partes têm interesse em sanear as obrigações mutuiarias existentes entre si, bem como melhorar seus balanços patrimoniais.

II – DO CONTRATO

CLÁUSULA PRIMEIRA – A CEDENTE, por este instrumento, transfere à CESSIONÁRIA todos os direitos creditórios decorrentes dos contratos de mútuo, confissão de dívidas e outras avenças que firmou com o ANUENTE, cujo valor total somados os diversos contratos monta a importância de R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais).

CLÁUSULA SEGUNDA – O ANUENTE concorda com a presente transferência de débito, declarando expressamente que, em decorrência da transferência, compromete-se a efetuar pagamento exclusivamente à CESSIONÁRIA, nos exatos termos dos contratos de mútuo, antes firmados com a CEDENTE e que integram o presente instrumento como ANEXO.

CLÁUSULA TERCEIRA – Neste ato, a CEDENTE repassa à CESSIONÁRIA todos os documentos originais relativos aos respectivos contratos de mútuo, cujos débitos ora foram transferidos.

Parágrafo Único – A CEDENTE não se responsabiliza pela solvência do ANUENTE, nem pelo êxito na cobrança dos créditos ora transferidos.

CLÁUSULA QUARTA – É de responsabilidade exclusiva da CESSIONÁRIA todas as despesas com as medidas administrativas e/ou judiciais cabíveis, para auferir o valor devido pelo ANUENTE, inclusive

honorários advocatícios, obtendo para si todos os ganhos que vier a auferir judicialmente, ou mesmo administrativamente.

CLÁUSULA QUINTA – Em caso de haver descumprimento do determinado no presente instrumento, bem como no caso de controvérsia em relação ao contrato, as partes recorrerão primeiramente às técnicas alternativas de resolução de conflitos, ou seja, mediação, conciliação, negociação e arbitragem. As partes decidirão, em conjunto, a escolha do profissional capacitado nestas técnicas, para atuar na gestão de conflitos, tendo preferência nesta escolha aqueles integrantes do quadro de árbitros e mediadores da Câmara de Arbitragem da Associação Comercial do Paraná, cuja regulamentação embasará a resolução da controvérsia.

Parágrafo Primeiro – Durante todo o processo de gestão de conflitos, as partes poderão ser acompanhadas de advogados, caso assim o decidam.

Parágrafo Segundo – O estabelecido no caput desta cláusula não exclui a utilização das vias judiciais, o que poderá ocorrer a qualquer momento, desde que não haja Laudo Arbitral resolvendo a controvérsia suscitada, no Foro da Comarca de Curitiba/PR.

CLÁUSULA SEXTA – O presente instrumento é celebrado em caráter irrevogável e irretroatável, obrigando as partes por si, seus herdeiros e/ou sucessores.” (Grifou-se)

40. Para melhor compreensão da matéria em litígio, cabe detalhar as operações e eventos que deram origem à cessão do crédito de R\$ 45.000.000,00 à interessada:

- 21/07/2003 - o capital social da Tibagi Engenharia, Construções e Mineração Ltda. (razão social anterior da interessada), dividido em 248.655.498 quotas com valor nominal de 1,00 cada uma, estava distribuído entre os seguintes sócios quotistas:
- | | |
|--|----------------------|
| . Tibagi Desenvolvimento e Participações Ltda.
(CNPJ nº 73.845.257/0001-18) | 248.605.766 quotas |
| . Bruno Lacombe Miraglia (CPF nº 470.954.159-00) .. | 24.866 quotas |
| . Albano Luis Garcia Leal (CPF nº 000.973.069-91).... | <u>24.866 quotas</u> |
| total..... | 248.655.498 quotas |
- a Tibagi Desenvolvimento e Participações Ltda., por sua vez, tinha seu capital social dividido em 89.285.792 quotas, também no valor de R\$ 1,00 cada, as quais estavam assim distribuídas:
- | | |
|--|----------------------|
| . Bruno Lacombe Miraglia | 89.250.077 quotas |
| . Vera Maria Lacombe Miraglia (CPF nº
005.994.929,53) | <u>35.715 quotas</u> |
| total..... | 88.285.792 quotas |
- 21/07/2003 - a Tibagi Desenvolvimento vendeu a Bruno Lacombe Miraglia as 248.605.766 quotas do capital social da interessada (99,98% do capital social) pelo valor de R\$ 110.000.000,00, a ser pago em 10 anos, conforme Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças (fls. 2977-2982 e 5841-5847) (observe-se que na DIPJ 2004 Lucro Real, a interessada havia declarado patrimônio líquido de R\$ 202.614.151,30 em 31/12/2003);
- 25/07/2003 - Tibagi Desenvolvimento contabiliza a venda das 248.605.766 quotas da interessada nas seguintes contas:
- | | | |
|---|-----|----------------|
| . débito: conta 1504002-Adiant. Para Futura
Aquisição de Quotas/Crédito de Venda de
Investimento/Bruno Lacombe Miraglia (fls. 5855-
5856)..... | R\$ | 110.000.000,00 |
|---|-----|----------------|

		. crédito: conta 6801001-Receitas Não Operacionais/Administração Central/Venda de Investimento (fl. 5859).....	R\$ 110.000.000,00
28/07/2003	-	a Tibagi Engenharia promove alteração de seu contrato social em decorrência da cessão das quotas detidas por Tibagi Desenvolvimento, conforme Quadragésima Alteração de Contrato Social (fls. 21-28); em consequência, o capital social da interessada passou a ser distribuído da seguinte forma:	
		. Bruno Lacombe Miraglia	248.630.632 quotas
		. Albano Luis Garcia Leal.....	<u>24.866 quotas</u>
		total.....	248.655.498 quotas
03/01/2006	-	a Tibagi Desenvolvimento tinha em seu passivo um saldo de R\$ 22.360.772,06 de obrigações devidas à Tibagi Engenharia, cujo valor compensou com a parcela de R\$ 22.360.772,06 dos créditos que detinha com Bruno Lacombe Miraglia, conforme cessão de direitos creditórios firmado em 03/01/2006:	
		. débito: conta 2203001-Débitos Com Terceiros/Adiant. Para Futura Aquisição de Quotas/Tibagi Eng. Constr. Min. Ltda. (fl. 5615)	R\$ 22.360.772,06
		. crédito: conta 1504002-Adiant. Para Futura Aquisição de Quotas/Crédito de Venda de Investimentos/Bruno Lacombe Miraglia (fls. 2983 e 5858).....	R\$ 22.360.772,06
28/07/2006	-	a Tibagi Desenvolvimento cede à Tibagi Engenharia e Construções Ltda. (nova razão social da interessada) todos os direitos creditórios decorrentes dos contratos de mútuo, confissão de dívidas e outras avencas que firmou com a interessada, no montante de R\$ 45.000.000,00, conforme Contrato de Cessão de Direitos Creditórios Decorrentes de Contratos de Mútuos (fls. 3156-3158 e 5861-5863);	
28/07/2006	-	Tibagi Desenvolvimento contabiliza a cessão de direitos creditórios no montante de R\$ 45.000.000,00 nas seguintes contas:	
		. débito: conta 1503004-Mútuos/Tibagi Eng. Constr. e Mineração Ltda. (fl. 5614).....	R\$ 45.000.000,00
		. crédito: conta 1504002-Adiant. Para Futura Aquisição de Quotas/Crédito de Venda de Investimentos/Bruno Lacombe Miraglia (fls. 2983, 5614 e 5858).....	R\$ 45.000.000,00
30/08/2006	-	a Tibagi Desenvolvimento corrige a contabilização da cessão de direitos creditórios no montante de R\$ 45.000.000,00:	
		. débito: conta 1600001-Participações C/ Recursos Próprios/Coligadas e Controladas/Tibagi Eng. Constr. Min. Ltda. (fl. 5614).....	R\$ 45.000.000,00
		. crédito: conta 1503004-Mútuos/Tibagi Eng. Constr. e Mineração Ltda. (fls. 5614)	R\$ 45.000.000,00
		As operações de cessão de direitos creditórios realizadas em 03/01/2006 e 28/07/2006 foram assim contabilizadas pela Tibagi Engenharia:	
03/01/2006		. débito: conta 1512001-Créditos C/Pessoas Ligadas/Créditos e Mútuos Diretores/Bruno Lacombe Miraglia (fl. 359).....	R\$ 22.360.772,06

28/07/2006	<ul style="list-style-type: none"> . crédito: conta 1513001-Créditos C/Pessoas Ligadas/Créditos Empresa Controladora/Tibagi Des. e Particip. Ltda. (fl. 590)..... R\$ 22.360.772,06 . débito: conta 1512001-Créditos C/Pessoas Ligadas/Créditos e Mútuos Diretores/Bruno Lacombe Miraglia (fls. 368 e 5866)..... R\$ 45.000.000,00
30/08/2006	<ul style="list-style-type: none"> . crédito: conta 2250014-Débitos C/Pessoas Ligadas/Contratos de Mútuo/Tibagi Desenvolvimento e Particip. Ltda. (fls. 5867 e 5869). R\$ 45.000.000,00 . débito: conta 2250014-Débitos C/Pessoas Ligadas/Contratos de Mútuo/Tibagi Desenvolvimento e Particip. Ltda. (fl. 5867)..... R\$ 45.000.000,00 . crédito: conta 2540000-Reservas de AFAC (fl. 5870)..... R\$ 45.000.000,00

42. A cessão de crédito é o negócio jurídico onde o credor de uma obrigação (cedente) transfere a um terceiro (cessionário) sua posição ativa na relação obrigacional, independentemente da autorização do devedor, o qual deve ser notificado da cessão. Essa cessão de crédito poderá ser gratuita ou onerosa, total ou parcial, convencional (decorrente do acordo de vontades), legal (imposto pela lei) ou judicial (em cumprimento de decisão judicial) e pro soluto (sem coobrigação) ou pro solvendo (com coobrigação).

43. Ressalta a fiscalização que na cessão pro soluto o cedente responde pela existência e legalidade do crédito, mas não responde pela solvência do devedor, enquanto na cessão pro solvendo o cedente responde também pela solvência do devedor, desde que tal condição esteja expressamente prevista no contrato de cessão (art. 296 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002). No entanto, entendo que o fato de ser pro soluto ou pro solvendo é irrelevante para caracterizar a gratuidade da cessão efetuada, mormente considerando que Bruno Lacombe Miraglia, além de ser o devedor do crédito cedido, responde tanto pela cedente (Tibagi Desenvolvimento) como pela cessionária (Tibagi Engenharia).

44. A questão primordial para caracterizar se uma cessão é onerosa ou gratuita reside no fato de haver ou não contrapartida a ser dada pela cessionária, ou seja, de qualquer ônus a ser assumido pela interessada, mas verifica-se, de imediato, que inexistem qualquer menção a esse respeito nas cláusulas do citado contrato de cessão de direitos creditórios.

45. Embora todas as condições para cessão dos direitos creditórios devessem estar expressamente previstas, verifica-se que apenas nas considerações iniciais do contrato de cessão foi justificado que “as partes têm interesse em sanear as obrigações mutuaras existentes entre si, bem como melhorar seus balanços patrimoniais”, o que denota a pretensão de compensar obrigações devidas reciprocamente.

46. Contudo, considerando que a compensação é modo indireto de extinção de obrigação entre pessoas que são, ao mesmo tempo, credor e devedor uma da outra, conforme previsto no art. 368 do Código Civil (“Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”), constata-se que o caso em análise trata de situação diversa em face de inexistirem tais obrigações recíprocas.

47. Bruno Lacombe Miraglia realmente devia R\$ 87.629.227,94 para a Tibagi Desenvolvimento em 28/07/2006 (conta 1504002 da TD, às fls. 2983, 5614 e 5858), cuja dívida perante a Tibagi Engenharia alcançava a importância de R\$ 12.065,32 nessa data (conta 1513001 da TE, à fl. 591), mas a interessada nada devia a Bruno

Miraglia, pois, pelo contrário, era detentora à época de créditos no montante de R\$ 34.011.448.60 (conta 1512001 da TE, à fl 368). Logo, inexistindo obrigações recíprocas passíveis de compensação, não há como se sustentar que tenha a interessada oferecido contrapartida à cedente.

48. *Caso fosse a vontade das partes que o crédito de R\$ 45.000.000,00 fosse convertido em adiantamento para futuro aumento de capital da interessada, conforme escriturado na conta 2540000-Reservas de AFAC (fl. 5870), deveriam ter consignado expressamente tal pretensão no Contrato de Cessão de Direitos Creditórios Decorrentes de Contratos de Mútuos firmado em 28/07/2006, pois a escrituração contábil não constitui prova, por si só, dos atos e fatos nela registrados, devendo estar ela lastreada em documentação hábil e idônea, conforme dispõe o art. 923 do RIR de 1999.*

49. *Ademais, o lançamento de R\$ 45.000.000,00 a crédito da conta nº 2540000-Reservas de AFAC (fl. 5870), com contrapartida devedora na conta 1512001-Créditos C/Pessoas Ligadas/Créditos e Mútuos Diretores/Bruno Lacombe Miraglia em 28/07/2006 (fls. 368 e 5866), após o lançamento de ajuste em 30/08/2006 (fls. 5867 e 5869), está lastreado no Contrato de Abertura de Crédito nº 07/2006 (fls. 245-246 e 316), celebrado entre a interessada e o sócio Bruno Miraglia em 03/07/2006.*

50. *Dessa forma, na inexistência de contrapartida a ser dada pela interessada, conclui-se que o crédito de R\$ 45.000.000,00 tratado no Contrato de Cessão de Direitos Creditórios Decorrentes de Contratos de Mútuos (fls. 3156-3158 e 5861-5863) foi recebido gratuitamente, razão pela qual mantém-se o lançamento correspondente.*

A recorrente não logra desconstituir estas conclusões.

Inicialmente justifica que a cláusula terceira do contrato decorre de restrições da COSIF e está em sintonia com o art. 296 do Código Civil, mas reconhece que este aspecto da acusação foi afastado na decisão recorrida. De fato, como acima transcrito, o fato de a cessão ser *pro soluto* ou *pro solvendo* é irrelevante para caracterizar a gratuidade da cessão efetuada, mormente considerando que Bruno Lacombe Miraglia, além de ser o devedor do crédito cedido, responde tanto pela cedente (Tibagi Desenvolvimento) como pela cessionária (Tibagi Engenharia).

Prossegue negando que a operação seria gratuita, mas centrando-se no objetivo expresso no contrato, indicando a alteração da dívida declarada pelo devedor em sua DIRPF, bem como as alterações patrimoniais de cedente e cessionária. Todavia, não desconstitui o aspecto central da acusação que é a inexistência de contraprestação no contrato referido. Inexistiam obrigações recíprocas para serem saneadas e *melhorar* o balanço patrimonial das envolvidas. Nem mesmo a cessão gerou qualquer obrigação à TD, vez que realizada com a cláusula pro-soluto. Em suma, o contrato de cessão ampara a contabilização do valor de R\$ 45.000.000,00 a débito no Ativo da atuada, mas nada ali autoriza o seu registro a crédito em conta representativa de obrigação com pessoas ligadas (em 28/07/2006 na conta 2250014 – Débitos c/ Pessoas Ligadas/Contratos de Mútuo/Tibagi Desenvolvimento e Particip. Ltda, e em 30/08/2006 na conta 2540000 – Reservas de AFAC).

Assim, correta a recorrente quando diz que a cedente deixou de ser credora do devedor original e em sua contabilidade *houve um crédito na conta “Ativo – contas a receber de BLM”, no valor de R\$ 45 milhões*, bem como que a atuada passou a ser credora do devedor original no valor de R\$ 45 milhões. O fato que não está demonstrado é a dívida da

autuada para com a cedente no mesmo valor de R\$ 45 milhões, posteriormente convertida *por decisão dos sócios em adiantamento para futuro aumento de capital*.

O contrato de cessão apenas se presta a transmitir o direito ao cessionário. Ausente qualquer cláusula específica, não tem o condão de instituir obrigação do cessionário em face do cedente. Assim, inexistindo contraprestação, o contrato é gratuito e correto é o entendimento de que houve ganho, pelo cessionário, na operação.

Quanto à possibilidade de *posteriormente à operação, a Recorrente, por meio de seus sócios, poder anuir sobre a destinação do valor do crédito e a sua forma de pagamento, como de fato ocorreu com a conversão do valor em AFAC (investimento)*, quer fazer crer a recorrente que os lançamentos contábeis dissociados de qualquer negócio jurídico que lhes dê suporte possa criar obrigações, o que é inadmissível. O único contrato vinculado a estas operações é aquele cujos efeitos foram expostos, e quanto às demais obrigações existentes entre as partes, como bem exposto pela autoridade julgadora de 1ª instância, não se prestariam à compensação alegada como objeto do contrato. Tanto o é, que uma nova obrigação sem lastro precisou ser constituída no patrimônio da autuada para permitir o registro, em contrapartida, do ativo que lhe foi cedido. Na sistemática contábil, a superveniência ativa sem uma obrigação correspondente tem por contrapartida receita, como concluiu a autoridade fiscal.

Corretas, portanto, as exigências de IRPJ e CSLL sobre tais valores. Quanto aos reflexos de Contribuição ao PIS e de COFINS, como bem observou a autoridade julgadora de 1ª instância, embora equivocadamente computada no fato gerador de dezembro/2006, a omissão de receita verificou-se em julho/2006, período no qual houve recolhimento antecipado, a autorizar a aplicação do art. 150, §4º do CTN para contagem do prazo decadencial, e evidenciando a extinção dos correspondentes créditos tributários pela decadência antes da ciência do lançamento à contribuinte em 13/11/2011.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo as correspondentes exigências de IRPJ e CSLL, e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, convalidando a exoneração das correspondentes exigências de Contribuição ao PIS e COFINS incidentes sobre a receita omitida.

Despesas Desnecessárias – Honorários Advocatícios e Deságio apurado em TDA

A autoridade fiscal descreve que as despesas com honorários advocatícios e o deságio glosados estão vinculados à indenização decorrente de desapropriação de imóvel da contribuinte, em razão da qual lhe foram entregues Títulos da Dívida Agrária – TDA. A contribuinte buscou judicialmente o reconhecimento de expurgos inflacionários e percebeu, em 2006 e 2007, R\$ 59.300.000,00 a título de receita *immune de tributação por expressa previsão constitucional*.

Argumentou que os correspondentes honorários advocatícios não foram adicionados ao lucro tributável, e discordou da alegação da contribuinte de que tais valores *foram necessários ao recebimento dos TDAs, de titularidade da empresa*. Na medida em que *os TDAs não fazem parte da atividade da empresa, cujo ramo de atividades é de Engenharia e Construção, tais despesas não foram necessárias para a realização das transações exigidas por estas atividades*. Acrescentou que *as despesas operacionais admitidas devem ser as usuais*

ou normais no tipo de transações, operações ou atividade da empresa, e observa que tais despesas não podem se confrontar com as receitas, na medida em que os gastos com honorários em nada contribuíram para a geração de receitas tributáveis, sendo, portanto, dispensáveis.

Reportou-se a argumentação semelhante já deduzida perante a contribuinte em outro procedimento fiscal, e juntada às fls. 1215/1226. Naquele procedimento fiscal, verificando as despesas financeiras registradas em 1998, os agentes fiscais constataram que em 01/02/95 a contribuinte alienou a terceiros os direitos a receber em razão do mencionado pleito judicial de expurgos inflacionários, apurando perda computada no resultado a título de despesas financeiras, na medida em que o ativo teria se formado em razão do registro de variações monetárias ativas a receber, todas consideradas não tributáveis, como constatado.

A Fiscalização argumentou, naquele caso, que o art. 375 do RIR/99 obrigava o registro da receita de variação monetária ativa, e por consequência assegurava a dedução do custo do ativo atualizado desde que anteriormente tributado. Mas observou que se a atualização enseja receita não tributável, ela não é obrigatória e não gera efeito fiscal.

Com referência à alegação da contribuinte, naquele caso, de que inexistiria regra de indedutibilidade para este caso, abordou as disposições do art. 299 do RIR/99 acerca do significado de despesas pagas e incorridas, observando que não houve pagamento, e limitando os efeitos da baixa do ativo ao valor recebido em razão da venda. Invocou o art. 111 do CTN para argumentar o que reproduzido no Termo de Verificação Fiscal presente nestes autos:

Em outras palavras, não pode o contribuinte arvorar-se no direito de subtrair dos ganhos obtidos com outras atividades, os “prejuízos” provenientes da contrapartida de variações monetárias que não foram objeto de tributação, sem que com este procedimento venha ferir o estabelecido no referido artigo, porque assim procedendo, estará estendendo os benefícios recebidos pela isenção. Somente os ganhos na venda de T.D.A. é que são isentos. Nenhum outro, por exemplo, de venda de brita ou de obras executadas pela empresa, que são receitas próprias da sua atividade operacional.

Complementou, no procedimento fiscal anterior, que as despesas influenciaram na tributação de outros itens sabidamente tributáveis, assim gerando *uma despesa desnecessária, mera liberalidade, pois receitas isentas dispensam custos ou despesas correspondentes, mormente quando nada custaram à empresa.*

Nestes autos, a Fiscalização observou que a mesma lógica se aplica a qualquer despesa correlata, e a estendeu também aos valores deduzidos a título de deságio, este apurado porque a contribuinte *vendeu direitos creditórios sobre TDA para Carlos Seara Muradas e, como a liquidação (resgate) do valor dos TDAs cedidos se deu antes do estimado pelas partes, a operação foi revista, gerando um deságio no valor de R\$.7.269.216,50.*

A autoridade julgadora de 1ª instância invocou o Parecer Normativo CST nº 32/81, nos seguintes termos:

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de ususalidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio. (grifo da decisão recorrida)

E assim vinculou as despesas necessárias àquelas *pagas ou incorridas para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, atendidos também os critérios da ususalidade e normalidade no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela empresa*. Embora reconhecendo o direito de a contribuinte buscar a referida indenização, ressaltou que *a causa que exigiu o ajuizamento dessa medida judicial não está vinculada à atividade operacional explorada pela interessada e à manutenção da respectiva fonte produtora*.

A recorrente argumenta que as despesas com honorários advocatícios e com deságio são necessárias à sua atividade, *pois fundamentais à geração de receitas*, e afirma *inexistir qualquer determinação legal que só permita a dedução de despesas necessárias quando elas estiverem relacionadas a uma receita tributável* e de que *somente incorreu com tais despesas de honorários pela indevida resistência da União Federal no pagamento dos expurgos inflacionários*.

A Turma Julgadora de 1ª instância conduziu-se no sentido de manter as glosas com fundamento no art. 299 do RIR/99 e, inclusive, determinou o cancelamento da exigência de CSLL por não vislumbrar no art. 13 da Lei nº 9.249/95, ou na Instrução Normativa SRF nº 390/2004, qualquer disposição que autorizasse a glosa dos valores aqui em debate.

Ocorre que a argumentação fiscal não se limita a caracterizar a inobservância do art. 299 do RIR/99 com base na sua literalidade. Reportando-se aos argumentos desenvolvidos no procedimento fiscal anterior, a autoridade lançadora aduz que, como qualquer isenção, a disposição constitucional acerca da desapropriação de imóveis para fins de reforma agrária não pode ser interpretada de modo a ampliar seu alcance e assim afetar a tributação de valores decorrentes de outras operações indiscutivelmente tributáveis.

Veja-se o que diz a Constituição Federal:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

§ 1º - As benfeitorias úteis e necessárias serão indenizadas em dinheiro.

§ 2º - O decreto que declarar o imóvel como de interesse social, para fins de reforma agrária, autoriza a União a propor a ação de desapropriação.

§ 3º - Cabe à lei complementar estabelecer procedimento contraditório especial, de rito sumário, para o processo judicial de desapropriação.

§ 4º - O orçamento fixará anualmente o volume total de títulos da dívida agrária, assim como o montante de recursos para atender ao programa de reforma agrária no exercício.

§ 5º - *São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.* (negrejou-se)

Nestes autos discute-se a incidência de IRPJ e CSLL, de modo que é preciso delimitar qual o alcance da isenção (ou melhor, imunidade, como definido pelo Superior Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 169.628, e na doutrina que vislumbra esta hipótese como restritiva da competência tributária dos entes públicos, sem a dependência de lei para instituí-la) acima referida em relação a estes tributos. E, neste sentido, observa-se que a Constituição Federal não se limitou a retirar do campo de incidência de todos os impostos federais, estaduais e municipais as receitas de desapropriação para fins de reforma agrária, mas sim *as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.*

Significa dizer que a tributação não incide sobre o resultado apurado em razão desta desapropriação, ou seja, sobre a base de cálculo que se submeteria àquela incidência se não existisse o dispositivo constitucional. Portanto, o valor a ser excluído da base tributável não é a receita auferida em tais operações, mas sim o seu valor reduzido pelos custos correspondentes.

Como bem disse o Ministro Gilmar Mendes nos autos do Recurso Extraordinário nº 474.132, embora o Supremo Tribunal Federal *tenha adotado uma interpretação ampliativa das imunidades, de modo a abarcar fatos, situações ou objetos a priori não abrangidos pela expressão literal do enunciado normativo, e, em outros, tenha excluído da regra desonerativa algumas hipóteses fáticas, por intermédio de uma interpretação que se poderia denominar de restritiva, é indubitável que, em todas essas decisões, a Corte sempre se ateu às finalidades constitucionais às quais estão vinculadas as mencionadas regras de imunidade tributária.* Deste modo, *tanto para ampliar o alcance da norma quanto para restringi-lo, o Tribunal sempre adotou uma interpretação teleológica do enunciado normativo* (RE nº 474.133/SC, sessão de 12/08/2010).

Sob este ótica, tem razão a Fiscalização nas glosas promovidas: a operação foi integralmente subtraída da competência tributária da União, de modo que ela não pode ser interpretada, sob qualquer ângulo, como atividade da empresa. Em consequência, também está correta a interpretação fiscal de que os custos ou despesas vinculados àquela operação não podem ser classificados como necessários para a *realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.* Esta operação específica foi, por determinação constitucional, excluída da competência tributária da União sob todos os aspectos.

A recorrente argumenta que foi penalizada com a desapropriação e com a negativa de correção do valor desapropriado pela União, *danificando diretamente o PATRIMÔNIO da Empresa (seu bem maior), e que novamente a União Federal intenta lesar a Recorrente* por impedir a dedução de despesas decorrentes de sua *exclusiva culpa.* Inclusive invoca manifestação deste Conselho, exteriorizado no Acórdão nº 101-93.136, em favor da dedução de despesas desta espécie com vistas a assegurar a justa indenização prevista constitucionalmente.

O procedimento da recorrente, porém, como bem observado pela Fiscalização, conduz à não tributação de outros resultados não alcançados pela imunidade constitucional, evidentemente ampliando seu alcance para além da finalidade constitucional. Por sua vez, os danos da recorrente com a propositura da ação judicial deveriam ser reparados com a *sucumbência da União em custas e honorários advocatícios.* E os valores assim

percebidos pela recorrente, sim, porque decorrentes de *operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária*, compõe a apuração do resultado que não se submeterá à competência tributária da União. Não será no âmbito da tributação de outros resultados da pessoa jurídica que se buscará a compensação de tais empenhos.

Acrescente-se que, ao contrário do que argumenta a recorrente, não está sendo exigido que a *pessoa jurídica* possua como atividades a “*discussão sobre aplicação de expurgos inflacionários na desapropriação ou relativos ao recebimento de TDA's*”, mas sim que a operação de desapropriação integre a competência tributária da União. Desnecessário, portanto, debater a normalidade do pagamento de honorários de êxito a advogados, e a necessidade destes para atuação perante o Poder Judiciário.

Registre-se, por fim, que não houve qualquer inovação por parte da autoridade julgadora, no sentido de estabelecer *um novo critério de dedutibilidade de despesas, qual seja, a tributabilidade do rendimento relacionado à despesa*. Esta argumentação está presente na acusação fiscal, e tem como substrato a impossibilidade de interpretação ampliativa das isenções, e aqui com mais razão de imunidades, como antes demonstrado.

Com referência ao deságio contabilizado pela interessada, maior razão assiste à Fiscalização. Isto porque, como a própria interessada reconhece, o registro decorreu da revisão do cálculo das operações. Significa dizer que os valores antes computados como receitas foram estornados em razão de a *liquidação (resgate) do valor dos TDA's cedidos (oriundos da desapropriação supra referida)* ter ocorrido *antes do tempo estimado pelas partes*. Assim, além de corresponder ao resultado de uma operação excluída da competência tributária da União, referidos valores representam o estorno de uma receita não tributável, não podendo ser admitidos como dedutíveis.

Sob esta ótica, o fato de a exigência fundamentar-se no art. 299 do RIR/99 é insuficiente para desmerecer o lançamento de CSLL. A argumentação fiscal no sentido de que a imunidade constitucional das *operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária* não pode ser interpretada de forma ampliativa é suficiente para sustentar o lançamento tributário daquela contribuição.

Por tais razões, não só a exigência de IRPJ deve subsistir, como também a de CSLL deve ser restabelecida. Assim, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, com referência a estas infrações.

Despesas financeiras desnecessárias

A contribuinte não impugnou os fatos que caracterizam esta infração, bem como nada argumentou em recurso voluntário. Assim, inexistente litígio formado acerca de seu mérito.

Saldo credor de Caixa

O questionamento fiscal centrou-se nos cheques que, contabilizados a débito da conta Caixa, foram cancelados por devolução, a qual somente foi escriturada em data posterior. A contribuinte disse tratar-se de cheques pré-datados, *mas que não foram objeto de compensação, sendo posteriormente devolvidos à empresa e/ou trocados por outros cheques e/ou formas de pagamento, na maioria dos casos em virtude da insuficiência de fundos na conta corrente.*

A Fiscalização, então, reconstituiu a conta Caixa, *retroagindo o cancelamento dos cheques à data em que foram emitidos.* Apurado saldo credor de caixa em 31/07/2006, a autoridade fiscal submeteu o resultado à contribuinte, intimando-a a demonstrar a improcedência da presunção de omissão de receitas, mas não obteve resposta.

A contribuinte reitera os esclarecimentos prestados à fiscalização e conclui que, *restando demonstrado o cancelamento dos referidos cheques, não há que se falar em existência de saldo credor a ser tributado, devendo ser reformado o acórdão recorrido em relação a este ponto.*

Como bem observado pela autoridade julgadora de 1ª instância *tendo o cancelamento (saídas de caixa) dos cheques do Banco Real S/A sido escriturado em data posterior à de emissão, o valor desses cheques estava compondo indevidamente o saldo da conta Caixa Central, razão pela qual o saldo credor apurado mediante recomposição dessa conta submete-se à tributação prevista no inciso I do art. 281 do RIR de 1999.*

Cumpriria à recorrente, portanto, comprovar a improcedência da presunção, apresentando justificativas que desconstituísem a apuração de saldo credor, ao invés de reafirmar os fatos que já eram de conhecimento da Fiscalização e que ensejaram as providências por ela adotadas.

Corretas, portanto, as exigências de IRPJ e CSLL sobre tais valores. Quanto aos reflexos de Contribuição ao PIS e de COFINS, como bem observou a autoridade julgadora de 1ª instância, embora equivocadamente computados no fato gerador de dezembro/2006, a omissão de receita verificou-se em julho/2006, período no qual houve recolhimento antecipado, a autorizar a aplicação do art. 150, §4º do CTN para contagem do prazo decadencial, e evidenciando a extinção dos correspondentes créditos tributários pela decadência antes de o lançamento ser cientificado à contribuinte em 13/11/2011.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo as correspondentes exigências de IRPJ e CSLL, e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, convalidando a exoneração das correspondentes exigências de Contribuição ao PIS e COFINS incidentes sobre a receita omitida.

Contratos de Abertura de Crédito (CAC)**Pagamentos sem causa a beneficiários identificados****Suprimentos de Caixa não comprovados**

A autoridade fiscal desmereceu contratos de mútuo apresentados pela contribuinte, e assim exigiu IRRF a título de pagamentos sem causa a beneficiários identificados nos valores de R\$ 16.623.120,80 (31/07/2006), R\$ 4.749.229,23 (31/11/2006) e R\$ 16.691.581,23 (30/04/2007), já reajustados, com a imputação de multa qualificada de 150%.

A autoridade julgadora de 1ª instância entendeu que *os fatos apontados pela autoridade fiscal para desconsiderar os contratos de abertura de crédito constituem indícios de irregularidade, mas são insuficientes para decretar a invalidade de tais contratos*. Em consequência desta análise e de outros argumentos a exigência de IRRF foi cancelada, sujeitando-se tal exoneração a reexame necessário.

Colhe-se do voto do Presidente de Turma e Julgador Ney Kazuo Kusakariba as razões para desconstituir parcialmente os efeitos atribuídos pela autoridade fiscal às irregularidades constatadas nos mencionados contratos:

74. A Tibagi Engenharia e Construções Ltda. celebrou, nos anos-calendário de 2006 a 2008, inúmeros contratos de abertura de crédito com os mutuários a seguir relacionados, por meio dos quais teriam sido disponibilizados recursos financeiros ou títulos transferidos de acordo com a necessidade ou conveniência das partes, sem incidência de qualquer espécie de juros ou correção monetária:

Mutuário	CONTRATO DE ABERTURA DE CRÉDITO			
	Nº Contr.	Data Assinat.	Vencimento	Crédito (R\$)
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 233-234)	01/2006	02/01/2006	02/04/2006	22.800.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 235-236)	02/2006	01/02/2006	01/05/2006	130.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 237-238)	03/2006	01/03/2006	01/06/2006	160.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 239-240)	04/2006	03/04/2006	03/07/2006	360.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 241-242)	05/2006	01/05/2006	01/08/2006	480.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 243-244)	06/2006	01/06/2006	01/09/2006	530.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 245-246)	07/2006	03/07/2006	03/10/2006	45.930.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 247-248)	08/2006	01/08/2006	01/11/2006	2.870.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 249-250)	09/2006	01/09/2006	01/12/2006	600.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 251-252)	10/2006	02/10/2006	02/01/2007	680.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 253-254)	11/2006	01/11/2006	01/02/2007	680.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 257-258)	12/2006	01/12/2006	01/03/2007	4.280.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 259-260)	01/2007	02/01/2007	02/04/2007	803.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 261-262)	02/2007	01/02/2007	02/05/2007	947.500,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 263-264)	03/2007	01/03/2007	30/05/2007	808.500,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 265-266)	04/2007	02/04/2007	01/07/2007	6.000.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 267-268)	05/2007	02/05/2007	31/07/2007	1.404.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 269-270)	06/2007	01/06/2007	30/08/2007	1.507.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 271-272)	07/2007	02/07/2007	30/09/2007	774.500,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 273-274)	08/2007	01/08/2007	30/10/2007	271.500,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 275-276)	09/2007	03/09/2007	02/12/2007	53.500,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 277-278)	10/2007	01/10/2007	30/12/2007	352.000,00

Documento assinado digitalmente em 30/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 30/06/2014

por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 30/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Ass

inado digitalmente em 01/07/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 11/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Mutuário	CONTRATO DE ABERTURA DE CRÉDITO			
	Nº Contr.	Data Assinat.	Vencimento	Crédito (R\$)
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 279-280)	11/2007	01/11/2007	30/01/2008	63.500,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 281-282)	12/2007	01/12/2007	02/03/2008	276.500,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 283-284)	01/2008	02/01/2008	01/04/2008	188.500,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 285-286)	02/2008	01/02/2008	01/05/2008	183.500,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 287-288)	03/2008	03/03/2008	01/06/2008	183.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 289-290)	04/2008	01/04/2008	30/06/2008	175.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 291-292)	05/2008	05/05/2008	03/08/2008	177.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 293-294)	06/2008	02/06/2008	31/08/2008	264.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 295-296)	07/2008	01/07/2008	29/09/2008	210.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 297-298)	08/2008	01/08/2008	30/10/2008	165.500,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 299-300)	09/2008	01/09/2008	30/11/2008	285.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 301-302)	10/2008	01/10/2008	30/12/2008	372.000,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 303-304)	11/2008	03/11/2008	01/02/2009	454.500,00
Bruno Lacombe Miraglia (fls. 305-306)	12/2008	01/12/2008	01/03/2009	12.574.000,00
Água Viva Saneam.Bás.Ltda. (fls. 415-416)	01/2006	02/01/2006	02/04/2007	5.000,00
Água Viva Saneam.Bás.Ltda. (fls. 417-418)	01/2007	02/01/2007	02/04/2007	50,00
Água Viva Saneam.Bás.Ltda. (fls. 419-420)	01/2008	02/01/2008	30/07/2008	500,00
Tibagi Com.Veículos Ltda. (fls. 429-430)	01/2006	02/01/2006	02/04/2007	60.000,00
Tibagi Com.Veículos Ltda. (fls. 431-432)	01/2007	02/01/2007	01/06/2007	21.000,00
Tibagi Com.Veículos Ltda. (fls. 433-434)	02/2007	01/06/2007	31/12/2007	25.000,00
Tibagi Com.Veículos Ltda. (fls. 435-436)	01/2008	02/01/2008	01/04/2008	10.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 446-447)	01/2006	02/01/2006	02/04/2006	35.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 448-449)	02/2006	01/02/2006	02/05/2006	115.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 450-451)	03/2006	01/03/2006	30/05/2006	138.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 452-453)	04/2006	01/04/2006	30/06/2006	1.400.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 454-455)	05/2006	01/05/2006	30/07/2006	1.100.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 456-457)	06/2006	01/06/2006	30/08/2006	850.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 458-459)	07/2006	01/07/2006	29/09/2006	18.200.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 460-461)	08/2006	01/08/2006	30/10/2006	33.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 462-463)	09/2006	01/09/2006	30/11/2006	50.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 464-465)	10/2006	02/10/2006	31/12/2006	65.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 466-467)	11/2006	01/11/2006	30/01/2007	3.180.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 468-469)	12/2006	01/12/2006	01/03/2007	1.130.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 470-471)	01/2007	02/01/2007	02/04/2007	53.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 472-473)	02/2007	01/02/2007	02/05/2007	26.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 474-475)	03/2007	02/04/2007	01/07/2007	6.380.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 476-477)	04/2007	02/05/2007	31/07/2007	178.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 478-479)	05/2007	02/07/2007	30/09/2007	88.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 480-481)	06/2007	01/08/2007	30/10/2007	342.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 482-483)	07/2007	03/09/2007	01/01/2008	49.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 484-485)	01/2008	02/01/2008	01/05/2008	21.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 486-487)	02/2008	01/05/2008	31/08/2008	48.500,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 488-489)	03/2008	01/09/2008	31/11/2008	140.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 490-491)	04/2008	01/10/2008	30/12/2008	128.000,00
AGS Desenv.Partic.Ltda. (fls. 492-493)	05/2008	01/11/2008	30/01/2009	100.000,00
Tibagi Desenv.Partic.Ltda. (fls. 572-573)	01/2006	01/02/2006	02/05/2006	28.000,00
Tibagi Desenv.Partic.Ltda. (fls. 574-575)	02/2006	01/09/2006	30/11/2006	28.000,00
Tibagi Desenv.Partic.Ltda. (fls. 576-577)	03/2006	02/10/2006	31/12/2006	60.000,00
Tibagi Desenv.Partic.Ltda. (fls. 578-579)	01/2007	02/01/2007	01/06/2007	23.000,00
Tibagi Desenv.Partic.Ltda. (fls. 580-581)	02/2007	01/06/2007	30/08/2007	24.000,00

Documento assinado digitalmente em 30/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 30/06/2014

Autenticado digitalmente em 30/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 30/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Ass

inado digitalmente em 01/07/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 11/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Mutuário	CONTRATO DE ABERTURA DE CRÉDITO			
	Nº Contr.	Data Assinat.	Vencimento	Crédito (R\$)
Tibagi Desenv.Partic.Ltda. (fls. 582-583)	01/2008	02/01/2008	01/01/2009	58.000,00
Tibagi Ltda. (fls. 600-601)	01/2007	12/12/2007	11/03/2008	58.000,00
Tibagi Ltda. (fls. 602-603)	01/2008	02/01/2008	01/04/2008	49.000,00
Tibagi Ltda. (fls. 604-605)	02/2008	01/02/2008	01/05/2008	50.500,00
Tibagi Ltda. (fls. 606-607)	03/2008	03/03/2008	01/06/2008	49.000,00
Tibagi Ltda. (fls. 608-609)	04/2008	01/04/2008	03/06/2008	43.000,00
Tibagi Ltda. (fls. 610-611)	05/2008	01/05/2008	30/07/2008	34.000,00
Tibagi Ltda. (fls. 612-613)	06/2008	02/06/2008	31/08/2008	39.000,00
Tibagi Ltda. (fls. 614-615)	07/2008	01/07/2008	29/09/2008	56.000,00
Tibagi Ltda. (fls. 616-617)	08/2008	01/08/2008	30/10/2008	112.000,00
Tibagi Ltda. (fls. 618-619)	09/2008	01/09/2008	30/11/2008	58.000,00
Tibagi Ltda. (fls. 620-621)	10/2008	01/10/2008	30/12/2008	61.000,00
Tibagi Ltda. (fls. 622-623)	11/2008	03/11/2008	01/12/2009	61.000,00
Tibagi Ltda. (fls. 624-625)	12/2008	01/12/2008	01/03/2009	64.500,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 647-648)	01/2006	02/01/2006	01/06/2006	10.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 649-650)	02/2006	03/04/2006	02/07/2006	115.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 651-652)	03/2006	01/05/2006	01/08/2006	40.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 653-654)	04/2006	01/06/2006	01/09/2006	35.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 655-656)	05/2006	03/07/2006	03/10/2006	110.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 657-658)	06/2006	01/08/2006	01/11/2006	120.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 659-660)	07/2006	01/09/2006	01/12/2006	160.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 661-662)	08/2006	02/10/2006	02/01/2007	172.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 663-664)	09/2006	01/11/2006	01/02/2007	180.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 665-666)	10/2006	01/12/2006	01/03/2007	160.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 667-668)	01/2007	02/01/2007	02/04/2007	108.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 669-670)	02/2007	01/02/2007	02/05/2007	83.500,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 671-672)	03/2007	01/03/2007	30/05/2007	93.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 673-674)	04/2007	02/04/2007	01/07/2007	154.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 675-676)	05/2007	02/05/2007	31/07/2007	158.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 677-678)	06/2007	01/06/2007	30/08/2007	131.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 679-680)	07/2007	02/07/2007	30/09/2007	143.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 681-682)	08/2007	01/08/2007	30/10/2007	76.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 683-684)	09/2007	03/09/2007	02/12/2007	56.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 685-686)	10/2007	01/10/2007	30/12/2007	141.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 687-688)	11/2007	01/11/2007	30/01/2008	57.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 689-690)	12/2007	03/12/2007	02/03/2008	125.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 691-692)	01/2008	02/01/2008	01/04/2008	43.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 693-694)	02/2008	01/02/2008	01/05/2008	54.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 695-696)	03/2008	03/03/2008	01/06/2008	26.500,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 697-698)	04/2008	01/04/2008	30/06/2008	72.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 699-700)	05/2008	01/05/2008	30/07/2008	64.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 701-702)	06/2008	02/06/2008	31/08/2008	58.500,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 703-704)	07/2008	01/07/2008	29/09/2008	71.500,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 705-706)	07/2008	01/08/2008	30/10/2008	113.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 707-708)	09/2008	01/09/2008	30/11/2008	40.500,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 709-710)	10/2008	01/10/2008	30/12/2008	123.000,00
Tibagi Sist.Ambient.Ltda. (fls. 711-712)	11/2008	01/11/2008	30/01/2009	6.500,00

75. Os valores transferidos para os mutuários e por estes amortizados encontram-se demonstrados nas planilhas, elaboradas pela interessada, de fls. 307-358 (Bruno Lacombe Miraglia), 421-423 (Água Viva Saneamento Básico Ltda.), 437-440

(Tibagi Comércio de Veículos Ltda.), 494-528 (AGS Desenvolvimento e Participações Ltda.), 584-589 (Tibagi Desenvolvimento e Participações Ltda.), 626-638 (Tibagi Ltda.) e 713-745 (Tibagi Sistemas Ambientais Ltda).

76. A contabilização de tais operações de mútuo encontra-se demonstrada às fls. 359-413 (Bruno Lacombe Miraglia), 424-426 (Água Viva Saneamento Básico Ltda.), 441-445 (Tibagi Comércio de Veículos Ltda.), 529-570 (AGS Desenvolvimento e Participações Ltda.), 590-598 (Tibagi Desenvolvimento e Participações Ltda.), 639-645 (Tibagi Ltda.) e 746-778 (Tibagi Sistemas Ambientais Ltda).

77. A fiscalização considerou inválidos tais contratos de mútuo em face da análise global dos seguintes indícios:

- . o histórico dos registros contábeis dos pagamentos e recebimentos de recursos não identifica o número do contrato de abertura de crédito a que se refere, contrariando o disposto no subitem 2.1.5 dos Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T2.1) e no art. 1.184 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002);
- . contabilização apenas parcial dos valores amortizados por Bruno Lacombe Miraglia, cujo saldo devedor encontra-se controlado em registros auxiliares baseados em planilhas auxiliares;
- . falta de registro no Cartório de Títulos e Documentos, fato que contraria o disposto no art. 129, § 9º, da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973 (Lei dos Registros Públicos);
- . diversos contratos foram lavrados em data posterior àquela que consta neles grafadas (datas comemorativas, feriados, etc.);
- . situação financeira frágil da fiscalizada evidenciada pelos seguintes fatos: (i) exclusão do Refis por falta de pagamento; (ii) execução extrajudicialmente pela CEF (processo 97.00.08174-5, às fls. 1024-1029); (iii) dívida perante o Banestado (fls. 1030-1038); (iv) repactuação da dívida com Antonio Raulino de Souza (fls. 1039-1053); (v) a maioria dos bens indicados para arrolamento já se encontrava penhorada junto à Justiça Estadual (fl. 2334); (vi) prejuízo contábil declarado nas DIPJ dos anos calendário de 2000, 2001, 2003, 2005, 2007 e 2008 (fls. 5640-5645); (vii) outros indícios: inércia, falta de ação, desídia, inexistência de providências amigáveis ou judiciais para recuperação dos créditos; apesar da continuada e reiterada inadimplência, novos créditos foram ofertados; existência de íntima relação pessoal entre as partes, pois as sócias da AGS são Sibebe Carina Bertoli Miraglia (esposa de Bruno Lacombe Miraglia) e Lineia Maria Steinthaler (contadora do grupo).

78. Após desconsiderar as operações supostamente contratadas como mútuo, a autoridade fiscal tributou o IRPJ e lançamentos reflexos sobre os suprimentos de caixa não comprovados (correspondente ao valor das amortizações dos mútuos) e o IRRF sobre pagamentos sem causa para beneficiários identificados (valor dos mútuos concedidos), matérias estas a serem analisadas nos tópicos subseqüente.

79. Em sua impugnação, a contribuinte aduz que os contratos de mútuo são válidos e regulares e que, uma vez desconstituídos os supostos indícios, não há análise "global" a ser efetuada:

- . histórico dos registros contábeis: não há qualquer determinação legal para escrituração do número dos referidos contratos; o subitem 2.1.5.1 dos Princípios Fundamentais de Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T2.1) admite a escrituração resumida ou sintética do Diário, desde que haja registros auxiliares; o art. 1.184 do Código Civil também prevê a utilização de registros auxiliares, desde

que sejam conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação; que não há que se falar em suposta criação dos contratos posteriormente aos registros contábeis, pois, além de se tratar de grave acusação sem qualquer respaldo, somente poderia ser obtida com perícia documental;

registros contábeis omitidos: já apresentou à fiscalização a Planilha Auxiliar de Amortizações, folhas do Livro Razão com destaque dos lançamentos contábeis e registros auxiliares dos contratos de mútuo (fls. 3879-3907);

registro dos contratos em Cartório de Registro de Títulos e Documentos: o art. 129 da Lei de Registros Públicos (Lei nº 6.015, de 1973) estabelece em seu § 9º que estão sujeitos a registro, no Registro de Títulos e Documentos, os instrumentos de cessão de direitos e de créditos (art. 286 e seguintes do Código Civil), cujo conceito não se confunde com o contrato de mútuo (art. 586 e seguintes do Código Civil);

data de lavratura dos instrumentos particulares: não há vedação legal à celebração de contratos em dias não úteis (datas comemorativas e feriados);

situação financeira da fiscalizada: a frágil situação financeira nunca foi negada e não impede que a impugnante realize negócios jurídicos, ainda mais quando estes se fazem necessários à regularização da sua situação financeira; que, os valores recebidos certamente seriam bloqueados caso fossem realizados diretamente em sua conta bancária, razão pela qual a impugnante mutuava valores para empresas do grupo ou sócios para que estes cumprissem as obrigações comerciais e fiscais em seu nome, sendo que, com a liquidação destes deveres havia a correspondente quitação dos mútuos;

outros indícios (inércia da Impugnante na recuperação de seus créditos junto a BLM, AGS e outros; concessão de novos créditos apesar da inadimplência de alguns contratos de mútuo; existência de relação entre sócios e empresas): não só a impugnante enfrentava problemas financeiros, como também seus sócios e empresas ligadas; que, a evidente boa relação entre as partes e a tentativa de recuperação de estabilização financeira de todas permitiu que novos contratos de mútuo fossem firmados.

80. Realmente, é certo que os contratos firmados pelos contribuintes necessitam de certas formalidades para que tenham eficácia perante terceiros, sendo uma dessas exigências o registro público, conforme determina o art. 127, I da Lei nº 6.015, de 1973, e o art. 221 do Código Civil, a seguir transcritos:

“Art. 127. No Registro de Títulos e Documentos será feita a transcrição:

I – dos instrumentos particulares, para a prova das obrigações convencionais de qualquer valor.

(...)”

“Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.” (Grifou-se)

81. No entanto, a ausência de registro público não é, por si só, apta a descaracterizar as operações previstas nos referidos contratos de mútuo, já que estas podem ser comprovadas pela demonstração, com documentação hábil e idônea, do efetivo cumprimento do objeto contratual, ou seja, mediante comprovação da origem externa à empresa e o efetivo trânsito do numerário suprido.

82. Portanto, a falta de detalhamento no histórico do lançamento contábil, as incorreções na contabilização da amortização de mútuos, a formalização dos

contratos em dias não úteis e a falta de registros no Cartório de Registro de Títulos e Documentos constituem indícios de irregularidade dos contratos de abertura de crédito, mas são insuficientes para decretar a invalidade de tais contratos.

83. O fato de a interessada encontrar-se em situação financeira frágil também não é suficiente para descaracterizar as operações de crédito, cabendo observar que a própria impugnante admitiu que os valores por ela recebidos certamente seriam bloqueados caso fossem creditados em sua conta bancária, razão pela qual mutuava tais valores para o sócio Bruno Lacombe Miraglia e às empresas ligadas para que estes cumprissem as obrigações comerciais e fiscais em seu nome, sendo que, com a liquidação destes deveres havia a correspondente quitação dos mútuos.

84. Dessa forma, tendo em vista que o contrato de mútuo pode ser comprovado mediante demonstração inequívoca de que foi executado nos moldes convencionados, cabe verificar a efetividade das operações de mútuo na análise das infrações delas decorrentes (suprimento de caixa não comprovados e IRRF sobre pagamentos sem causa).

O Termo de Verificação Fiscal também traz referências ao fato de o objeto dos contratos ser *a concessão de mútuo em dinheiro ou em títulos*, de estes conterem cláusula que *dispensa remuneração dos recursos oferecidos*, estabelecerem prazo de vencimento de 90 (noventa) dias, e apresentarem indícios contrários à sua elaboração no primeiro dia útil de cada mês, como alegado pela contribuinte, na medida em que, se assim fosse, referências aos documentos estariam presentes na contabilidade, à semelhança dos demais documentos emitidos por terceiros. A autoridade fiscal enfatiza que esta omissão está presente nos três anos fiscalizados e conclui *que os contratos foram criados posteriormente aos registros contábeis, ocasião em que receberam a devida numeração.*

Quanto aos registros contábeis omitidos acerca de amortizações promovidas por Bruno Lacombe Miraglia, no valor total de R\$ 7.556.698,58, em 31/07/2006, a Fiscalização observa que ínfimas amortizações foram contabilizadas nesta data, e que as baixas constariam de *Controles Auxiliares* que ainda necessitam *de outras planilhas auxiliares ou de demonstração da composição de valores amortizados*, de modo que a *leitura contábil se torna dificultosa ou impossível*. Discorda da contribuinte asseverando que *os lançamentos não são perfeitamente identificáveis e compatíveis com os registros contábeis auxiliares*, ressalta que os valores cedidos estão regularmente contabilizados e demonstrados, mas os valores amortizados apresentam os vícios mencionados. Assim, rejeita referidos controles auxiliares.

No que tange ao registro dos contratos, a autoridade fiscal acrescenta que *se apresentados após 20 dias da data da lavratura seus efeitos seriam produzidos após essa data*. Conclui, daí, que *não havendo registro junto aos cartórios oficiais, no prazo estabelecido pela Lei, os instrumentos particulares registram data inválida não havendo que deles se tomar conhecimento.*

Relativamente à elaboração dos contratos em dias não úteis, além de anotar não ser esta uma prática usual, a Fiscalização afirmou que *houve no caso um descuido do funcionário encarregado da elaboração dos instrumentos particulares, orientado para fazer constar dos mesmos sempre a data do início de cada período mensal com valor superior ao que consta escriturado contabilmente a débito*. Expressou entendimento de que este procedimento *demonstra a fragilidade ou inexistência do negócio*, e acrescentou que nenhum contrato apresenta valor inferior ao que contabilizado mensalmente, o que seria esperado caso o crédito fosse aberto antecipadamente.

Abordando a situação financeira da fiscalizada, assevera que a pessoa *que não tem a sua situação financeira equilibrada não oferece crédito a terceiros, principalmente sem cobrança de juros*, mormente sendo tomador de empréstimos com elevados encargos, ou integrante do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS. Ressalva, porém, que a empresa já foi excluída deste programa, vez que apesar das vantagens auferidas e da indenização percebida em ação ordinária da ordem de R\$ 60 milhões, não logrou promover os correspondentes recolhimentos.

A autoridade fiscal enfatiza que os indícios devem ser analisados em conjunto, pois isoladamente nenhum seria motivo para tornar inexistente o negócio jurídico. Deste modo, os contratos teriam sido *elaborados com a finalidade de “blindar”, servir de “biombo”, para esconder fatos geradores de impostos e contribuições federais. Assim, os desembolsos a título de mútuo ou empréstimo não remunerado tornaram-se definitivos, sem retorno.*

A autoridade julgadora de 1ª instância, porém, mesmo frente a todos estes indícios, validamente demonstra que a materialidade do mútuo subsiste mediante apresentação de *documentação hábil e idônea, do efetivo cumprimento do objeto contratual, ou seja, mediante comprovação da origem externa à empresa e o efetivo trânsito do numerário suprido.* Recorde-se que a própria autoridade fiscal descreveu a precária situação financeira da fiscalizada, suas dívidas tributárias, repactuação de débitos com o Banco do Estado do Paraná, execuções e penhoras sofridas. Deste modo, é de se dar valor, como feito na decisão sob reexame, à alegação da impugnante de que os valores por ela recebidos certamente seriam bloqueados caso fossem creditados em sua conta bancária, razão pela qual mutuava tais valores para o sócio Bruno Lacombe Miraglia e às empresas ligadas para que estes cumprissem as obrigações comerciais e fiscais em seu nome, sendo que, com a liquidação destes deveres havia a correspondente quitação dos mútuos.

Ainda, em tais circunstâncias, assim como uma pessoa *que não tem a sua situação financeira equilibrada não oferece crédito a terceiros, principalmente sem cobrança de juros*, dificilmente poderá ela dispor de outra forma de crédito senão com pessoas ligadas.

Correta, portanto, a autoridade julgadora de 1ª instância ao admitir a prova da efetividade das operações de mútuo mediante demonstração inequívoca de que foi executado nos moldes convencionados.

E, nesta linha, a autoridade julgadora de 1ª instância primeiro voltou os olhos para a infração de suprimentos de caixa não comprovado, providência pertinente para avaliar como se processou o fluxo financeiro de recursos entre as partes envolvidas. Neste âmbito, constatou que:

85. A fiscalização apurou omissão de receitas caracterizada por suprimentos de numerário não comprovados realizados por pessoas ligadas (correspondentes à amortização dos mútuos concedidos), porquanto sem comprovação da efetiva entrada dos recursos no caixa da contribuinte, conforme descrito no item 7 do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 5651-5688).

86. Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 05, item 1 (fls. 1658-1660), a interessada foi intimada a comprovar o efetivo ingresso dos valores abaixo discriminados, contabilizados a débito da conta Caixa Central e com valor igual ou superior a R\$ 150.000,00:

SUPRIMENTOS DE CAIXA (R\$)					
Data	Valor	Data	Valor	Data	Valor
08/02/2006	318.942,78	04/10/2006	309.992,84	05/02/2007	161.155,42
17/03/2006	150.000,00	30/10/2006	280.973,94	26/02/2007	156.308,33
06/04/2006	200.000,00	06/11/2006	268.840,79	05/03/2007	167.986,14
19/04/2006	150.000,00	24/11/2006	157.047,08	05/03/2007	167.986,14
26/04/2006	195.657,29	27/11/2006	181.497,90	27/04/2007	150.132,30
31/05/2006	155.615,94	30/11/2006	537.758,52	07/05/2007	150.107,50
30/06/2006	176.076,06	06/12/2006	203.606,82	21/05/2007	150.000,00
31/07/2006	550.000,00	20/12/2006	254.755,61	25/06/2007	191.433,99
31/07/2006	314.152,31	26/12/2006	163.448,73	30/07/2007	162.767,61
31/08/2006	337.781,03	28/12/2006	266.213,80	14/12/2007	150.000,00
26/09/2006	300.000,00	05/01/2007	223.718,05	16/10/2008	188.548,16
29/09/2006	410.718,96	30/01/2007	162.004,98	12/11/2008	160.313,65
Soma				8.225.542,67	

87. Nessa intimação foi facultada à contribuinte a apresentação da documentação comprobatória do efetivo ingresso dos valores entre R\$ 50.000,00 e R\$ 150.000,00 discriminados na planilha de fls. 1661-1667, caso se enquadrassem nas mesmas condições dos ingressos com valor igual ou superior a R\$ 150.000,00.

88. Em respostas apresentadas em 14/04/2011 (fls. 1675-1678) e 29/04/2011 (fls. 1679-1681), a fiscalizada afirmou que os ingressos de caixa com valor igual ou superior a R\$ 150.000,00 são decorrentes de operações de mútuo contratadas com:

- *AGS Desenvolvimento e Participações Ltda.* (fls. 1683-1766): ingressos de caixa em 26/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006, 31/07/2006 (R\$ 314.152,31), 31/08/2006, 26/09/2006, 29/09/2006, 04/10/2006, 30/10/2006, 06/11/2006, 24/11/2006, 27/11/2006, 30/11/2006, 06/12/2006, 20/12/2006, 26/12/2006, 28/12/2006, 05/01/2007, 30/01/2007, 05/02/2007, 26/02/2007, 05/03/2007, 27/04/2007, 07/05/2007 e 30/07/2007;

- *Tibagi Sistemas Ambientais Ltda.*: ingressos de caixa em 16/10/2008 e 12/11/2008;

- *Tibagi Mineração Ltda.* (razão social atual: *Apta Administradora de Bens e Participações Ltda.*): ingressos de caixa em 21/05/2007 e 25/06/2007;

- *Bruno Lacombe Miraglia*: ingressos em 31/07/2006 e 14/12/2007 em decorrência da liquidação de contratos de mútuo, sendo este relativo a transferência para a Agência de Fomento, gestora da liquidação do Banestado Leasing;

- *Jatobá Agricultura e Pecuária Ltda.* (mútuo com terceiros): ingressos em 08/02/2006, 17/03/2006, 26/04/2006 e 19/04/2006.

89. Também apresentou cópia da ficha razão da sua conta Caixa, da conta Caixa da AGS Desenvolvimento e Participações Ltda. e de extratos bancários da conta por esta mantida no Citibank (fls. 1683-1766) para demonstrar que várias entradas de caixa tiveram seu valor composto por diversos cheques emitidos e TED enviados pela AGS, os quais foram utilizados no pagamento de credores da interessada.

90. A fiscalização efetuou, então, diligência junto à AGS Desenvolvimento e Participações Ltda., que foi intimada em 11/08/2011 e 26/10/2011, por meio dos Termos de Intimação Fiscal nºs 02 (fls. 3171-3173) e 03 (fls. 3452-3454), a apresentar a composição dos valores iguais ou superiores a R\$ 150.000,00 escriturados como mútuos concedidos para a Tibagi Engenharia, assim como a

documentação da efetiva transferência dos valores inferiores a R\$ 150.000,00 discriminados na planilha de fls. 3455-3460.

91. Em respostas datadas de 16/09/2011 (fls. 3174-3176), 10/11/2011 (fls. 3461-3462) e 17/11/2011 (fls. 3542-3548), a diligenciada apresentou planilhas com composição dos valores iguais ou superiores a R\$ 150.000,00 (fls. 3178-3182 e 3463-3465) e dos inferiores a R\$ 150.000,00 (fls. 3762-3767) registrados a débito da conta Caixa da interessada, acompanhada de cópia da ficha razão da conta caixa da AGS e da Tibagi Engenharia (fls. 3466-3540 e 3606-3761), cópia de extratos bancários da AGS no Citibank (fls. 3186-3363 e 3549-3604) e cópia de diversos cheques emitidos pela AGS (fls. 3386-3451), para demonstrar os valores transferidos para a interessada com a finalidade de liquidação de credores, sendo que a cada ingresso de valor registrado a débito da conta Caixa Central correspondem diversos cheques emitidos e TED enviados pela AGS.

92. Após o exame dessa documentação a fiscalização verificou que a Tibagi Engenharia serviu-se das contas bancárias do sócio Bruno Lacombe Miraglia e de empresas ligadas para promover a liquidação de seus credores, mas os contratos de mútuo ou contratos de abertura de crédito não eram documentos aptos para comprovar os suprimentos de numerário.

93. Por conseguinte, aceitou como comprovados apenas os ingressos de caixa relativos aos créditos comprovadamente utilizados no pagamento de seu credores e cujos valores foram lançados na mesma data a crédito da conta Caixa Central da interessada, razão pela qual tributou os seguintes suprimentos de caixa não comprovados:

PERÍODO	SUPRIMENTOS DE CAIXA NÃO COMPROVADOS (R\$)				Mutuária/Supridora	Contrato de Mútuo
	Suprimentos de Caixa			Valor		
	Valor	Comprovado	Não Comprov.			
. 08/02/2006	318.942,78	0,00	318.942,78	Jatobá Agric.Pec.S/A		
Soma	318.942,78	0,00	318.942,78			
. 17/03/2006	150.000,00	0,00	150.000,00	Jatobá Agric.Pec.S/A		
Soma	150.000,00	0,00	150.000,00			
. 06/04/2006	200.000,00	200.000,00	0,00	Jatobá Agric.Pec.S/A		
. 07/04/2006	110.310,00	41.200,00	69.110,00	AGS Des.Part.Ltda.	03 e 04/2006 (3)	
. 10/04/2006	34.700,00	24.700,00	10.000,00	AGS Des.Part.Ltda.	04/2006	
. 19/04/2006	150.000,00	150.000,00	0,00	AGS Des.Part.Ltda.	04/2006 val.ced.	
. 19/04/2006	30.900,00	10.900,00	20.000,00	AGS Des.Part.Ltda.	04/2006	
. 25/04/2006	91.817,65	31.350,00	60.467,65	AGS Des.Part.Ltda.	04/2006	
. 26/04/2006	195.657,29	5.350,00	190.307,29	AGS Des.Part.Ltda.	04/2006	
. 27/04/2006	83.967,05	72.150,00	11.817,05	AGS Des.Part.Ltda.	04/2006	
Soma	897.351,99	535.650,00	361.701,99			
. 08/05/2006	43.405,66	23.366,66	20.039,00	AGS Des.Part.Ltda.	04/2006	
. 15/05/2006	32.220,35	7.447,21	24.773,14	AGS Des.Part.Ltda.	04/2006	
. 25/05/2006	123.440,85	23.440,85	100.000,00	AGS Des.Part.Ltda.	04 e 05/2006 (2)	
. 26/05/2006	30.594,71	17.094,71	13.500,00	AGS Des.Part.Ltda.	05/2006	
. 29/05/2006	50.582,61	32.423,22	18.159,39	AGS Des.Part.Ltda.	05/2006	
. 30/05/2006	66.361,62	48.423,62	17.938,00	AGS Des.Part.Ltda.	05/2006	
. 31/05/2006	155.615,94	95.726,67	59.889,27	AGS Des.Part.Ltda.	05/2006	
Soma	502.221,74	247.922,94	254.298,80			

PERÍODO	SUPRIMENTOS DE CAIXA NÃO COMPROVADOS (R\$)				
	Suprimentos de Caixa			Mutuária/Supridora	Contrato de Mútuo
	Valor	Comprovado	Não Comprov.		
. 06/06/2006	66.391,47	43.444,99	22.946,48	AGS Des.Part.Ltda.	05/2006
. 08/06/2006	41.303,48	6.676,81	34.626,67	AGS Des.Part.Ltda.	05/2006
. 13/06/2006	31.112,11	12.656,44	18.455,67	AGS Des.Part.Ltda.	05/2006
. 20/06/2006	29.482,92	13.683,27	15.799,65	AGS Des.Part.Ltda.	05/2006
. 26/06/2006	139.962,03	6.402,12	133.559,91	AGS Des.Part.Ltda.	05 e 06/2006 (3)
. 27/06/2006	35.557,10	21.664,88	13.892,22	AGS Des.Part.Ltda.	06/2006
. 29/06/2006	26.240,00	12.004,28	14.235,72	AGS Des.Part.Ltda.	06/2006
. 30/06/2006	176.076,06	91.396,61	84.679,45	AGS Des.Part.Ltda.	06/2006
Soma	546.125,17	207.929,40	338.195,77		
. 06/07/2006	57.895,29	36.947,39	20.947,90	AGS Des.Part.Ltda.	06/2006
. 07/07/2006	49.600,45	34.264,88	15.335,57	AGS Des.Part.Ltda.	06/2006
. 10/07/2006	34.445,11	16.145,94	18.299,17	AGS Des.Part.Ltda.	06/2006
. 17/07/2006	75.309,66	38.147,47	37.162,19	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 25/07/2006	27.450,39	5.308,92	22.141,47	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 26/07/2006	140.682,58	25.682,58	115.000,00	AGS Des.Part.Ltda.	06/2006
. 31/07/2006	550.000,00	550.000,00	0,00	Bruno L.Miraglia	01/2006
. 31/07/2006	314.152,31	222.286,76	91.865,55	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
Soma	1.249.535,79	928.783,94	320.751,85		
. 02/08/2006	144.770,29	53.331,20	91.439,09	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 07/08/2006	112.210,82	47.787,18	64.423,64	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 08/08/2006	17.680,71	6.605,71	11.075,00	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 10/08/2006	40.589,72	23.067,38	17.522,34	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 15/08/2006	118.789,48	30.581,76	88.207,72	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 21/08/2006	39.303,56	9.889,76	29.413,80	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 29/08/2006	84.390,75	45.968,94	38.421,81	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006 (2)
. 30/08/2006	73.505,86	41.205,86	32.300,00	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 31/08/2006	337.781,03	243.133,72	94.647,31	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
Soma	969.022,22	501.571,51	467.450,71		
. 05/09/2006	25.480,14	15.017,46	10.462,68	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 06/09/2006	63.560,85	41.099,27	22.461,58	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 13/09/2006	93.759,70	53.864,45	39.895,25	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 15/09/2006	27.569,74	10.499,39	17.070,35	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 20/09/2006	59.664,24	40.651,30	19.012,94	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 25/09/2006	116.223,04	74.389,57	41.833,47	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 26/09/2006	300.000,00	300.000,00	0,00	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 29/09/2006	410.718,96	332.899,81	77.819,15	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
Soma	1.096.976,67	868.421,25	228.555,42		
. 04/10/2006	309.992,84	303.259,34	6.733,50	AGS Des.Part.Ltda.	07 e 09/2006 (2)
. 05/10/2006	39.045,73	20.447,83	18.597,90	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 06/10/2006	66.620,34	38.292,46	28.327,88	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 10/10/2006	96.720,77	53.571,47	43.149,30	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 16/10/2006	39.339,56	22.801,14	16.538,42	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 20/10/2006	79.551,53	34.951,98	44.599,55	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 25/10/2006	121.036,63	47.789,43	73.247,20	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006

PERÍODO	SUPRIMENTOS DE CAIXA NÃO COMPROVADOS (R\$)				
	Suprimentos de Caixa			Mutuária/Supridora	Contrato de Mútuo
	Valor	Comprovado	Não Comprov.		
. 26/10/2006	90.682,50	26.682,58	63.999,92	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006 (2)
. 30/10/2006	280.973,94	275.334,83	5.639,11	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 31/10/2006	102.254,32	12.547,50	89.706,82	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
Soma	1.226.218,16	835.678,56	390.539,60		
. 01/11/2006	72.164,12	40.222,15	31.941,97	AGS Des.Part.Ltda.	07 e 10/2006 (2)
. 06/11/2006	268.840,79	196.653,81	72.186,98	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 10/11/2006	81.578,84	51.643,17	29.935,67	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 20/11/2006	67.108,04	28.734,78	38.373,26	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 21/11/2006	32.746,47	16.937,48	15.808,99	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 24/11/2006	157.047,08	45.638,26	111.408,82	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 27/11/2006	181.497,90	117.103,11	64.394,79	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 30/11/2006	537.758,52	257.155,50	280.603,02	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
Soma	1.398.741,76	754.088,26	644.653,50		
. 05/12/2006	33.468,07	22.348,59	11.119,48	AGS Des.Part.Ltda.	11/2006
. 06/12/2006	203.606,82	180.488,67	23.118,15	AGS Des.Part.Ltda.	11/2006
. 07/12/2006	38.529,78	0,00	38.529,78	AGS Des.Part.Ltda.	11/2006
. 08/12/2006	16.557,24	5.311,57	11.245,67	AGS Des.Part.Ltda.	11/2006
. 11/12/2006	75.372,38	45.455,32	29.917,06	AGS Des.Part.Ltda.	11/2006
. 13/12/2006	117.696,61	48.941,52	68.755,09	AGS Des.Part.Ltda.	11/2006
. 20/12/2006	254.755,61	133.448,06	121.307,55	AGS Des.Part.Ltda.	11/2006
. 26/12/2006	163.448,73	58.132,27	105.316,46	AGS Des.Part.Ltda.	11/2006
. 27/12/2006	86.259,94	36.259,94	50.000,00	AGS Des.Part.Ltda.	11/2006
. 28/12/2006	266.213,80	204.578,13	61.635,67	AGS Des.Part.Ltda.	07 e 11/2006 (2)
Soma	1.255.908,98	734.964,07	520.944,91		
Total tributado no ano-calendário de 2006			3.996.035,33		
. 05/01/2007	223.718,05	184.759,72	38.958,33	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 08/01/2007	20.368,57	5.311,57	15.057,00	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 10/01/2007	61.309,07	32.657,94	28.651,13	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 15/01/2007	29.749,65	19.567,04	10.182,61	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 22/01/2007	47.018,33	13.807,91	33.210,42	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 25/01/2007	101.716,01	26.480,17	75.235,84	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 29/01/2007	52.619,02	42.081,46	10.537,56	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 30/01/2007	162.004,98	152.004,98	10.000,00	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 31/01/2007	92.601,46	0,00	92.601,46	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
Soma	791.105,14	476.670,79	314.434,35		
. 05/02/2007	161.155,42	161.155,42	0,00	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 06/02/2007	47.494,43	17.999,13	29.495,30	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 12/02/2007	58.887,48	48.819,90	10.067,58	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 16/02/2007	59.214,83	59.214,83	0,00	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 22/02/2007	45.034,55	18.806,66	26.227,89	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 26/02/2007	156.308,33	58.168,77	98.139,56	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 28/02/2007	133.322,20	97.503,85	35.818,35	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
Soma	661.417,24	461.668,56	199.748,68		
. 05/03/2007	167.986,14	161.683,93	6.302,21	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006

PERÍODO	SUPRIMENTOS DE CAIXA NÃO COMPROVADOS (R\$)				
	Suprimentos de Caixa			Mutuária/Supridora	Contrato de Mútuo
	Valor	Comprovado	Não Comprov.		
. 06/03/2007	77.065,80	25.670,78	51.395,02	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 12/03/2007	84.742,75	42.488,73	42.254,02	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 20/03/2007	48.247,55	6.593,14	41.654,41	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 27/03/2007	19.022,80	6.022,80	13.000,00	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 30/03/2007	121.631,90	70.568,30	51.063,60	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
Soma	518.696,94	313.027,68	205.669,26		
. 05/04/2007	97.605,64	35.805,47	61.800,17	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 09/04/2007	35.990,64	17.990,64	18.000,00	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 10/04/2007	93.849,35	57.329,29	36.520,06	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 16/04/2007	79.141,31	29.141,31	50.000,00	AGS Des.Part.Ltda.	07/2006
. 20/04/2007	64.194,70	6.593,14	57.601,56	AGS Des.Part.Ltda.	12/2006
. 26/04/2007	85.260,75	32.460,16	52.800,59	AGS Des.Part.Ltda.	12/2006
. 27/04/2007	150.132,30	71.200,70	78.931,60	AGS Des.Part.Ltda.	12/2006
Soma	606.174,69	250.520,71	355.653,98		
. 07/05/2007	150.107,50	46.513,18	103.594,32	AGS Des.Part.Ltda.	12/2006
. 10/05/2007	101.947,27	52.051,06	49.896,21	AGS Des.Part.Ltda.	12/06 a 03/07 (4)
. 21/05/2007	150.000,00	150.000,00	0,00	Tibagi Miner.Ltda.	
. 22/05/2007	100.559,46	25.898,21	74.661,25	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 25/05/2007	137.459,77	34.835,37	102.624,40	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 28/05/2007	83.403,34	35.203,79	48.199,55	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
Soma	723.477,34	344.501,61	378.975,73		
. 06/06/2007	113.891,38	49.216,16	64.675,22	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 11/06/2007	86.602,51	46.969,71	39.632,80	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 15/06/2007	73.772,95	58.719,43	15.053,52	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 18/06/2007	79.245,56	12.525,72	66.719,84	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 20/06/2007	54.890,95	39.204,77	15.686,18	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 25/06/2007	191.433,99	150.000,00	41.433,99	Tibagi Miner.Ltda.	
. 25/06/2007	103.588,29	43.242,38	60.345,91	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 29/06/2007	145.261,80	66.991,49	78.270,31	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
Soma	848.687,43	466.869,66	381.817,77		
. 06/07/2007	147.198,20	99.018,45	48.179,75	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 09/07/2007	28.674,08	13.617,08	15.057,00	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 10/07/2007	90.829,66	51.587,777	39.241,89	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 16/07/2007	26.531,98	15.500,33	11.031,65	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 25/07/2007	82.775,49	45.993,43	36.782,06	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 27/07/2007	33.535,16	19.703,06	13.832,10	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 30/07/2007	162.767,61	68.600,32	94.167,29	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
Soma	572.312,18	314.020,44	258.291,74		
. 06/08/2007	148.532,08	114.691,96	33.840,12	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 10/08/2007	70.519,02	42.468,94	28.050,08	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 15/08/2007	28.440,32	13.689,74	14.750,58	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 20/08/2007	36.144,91	19.500,00	16.644,91	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
. 24/08/2007	30.914,19	17.894,79	13.019,40	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
Soma	314.550,52	208.245,43	106.305,09		

PERÍODO	SUPRIMENTOS DE CAIXA NÃO COMPROVADOS (R\$)				
	Suprimentos de Caixa			Mutuária/Supridora	Contrato de Mútuo
	Valor	Comprovado	Não Comprov.		
. 11/10/2007	91.154,05	39.263,51	51.890,54	AGS Des.Part.Ltda.	03/2007
Soma	91.154,05	39.263,51	51.890,54		
. 14/12/2007	150.000,00	150.000,00	0,00	Bruno L. Miraglia	
Soma	150.000,00	150.000,00	0,00		
Total tributado no ano-calendário de 2007			2.252.787,14		
. 16/10/2008	188.548,16	14.408,66	174.139,50	Tibagi Sist.Amb.Ltda	
Soma	188.548,16	14.408,66	174.139,50		
. 12/11/2008	160.313,65	4.277,75	156.035,90	Tibagi Sist.Amb.Ltda.	
Soma	160.313,65	4.277,75	156.035,90		
Total tributado no ano-calendário de 2008			330.175,40		

* (x) quando há mais de um crédito na mesma data.

94. Em sua impugnação a interessada alegou que, a fim de possibilitar o regular adimplemento de suas obrigações comerciais e fiscais, o sócio Bruno Lacombe Miraglia e as empresa ligadas passaram a celebrar contratos de abertura de créditos (mútuos); que, a vasta documentação apresentada no curso da fiscalização (contratos, extratos bancários, documentos contábeis, etc.) comprovam inequivocamente a efetividade e existência das operações financeiras realizadas.

95. Da análise dos autos chega-se à conclusão de que procede em parte a exigência em análise.

96. O registro contábil de valores tidos como entregues à pessoa jurídica pelos sócios caracteriza suprimentos de numerário, que a contribuinte, quando devidamente intimada, deve poder fazer prova da efetiva entrada e origem do numerário, pois sua não comprovação, com base em documentação hábil e idônea, coincidente em data e valor, autoriza a tributação dos valores supridos como receitas omitidas da própria empresa, conforme previsto no art. 282 do RIR de 1999, in verbis:

“Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).” (Grifou-se)

97. Assim, a origem externa à empresa do numerário que a ela é trazido por sócios deve ser comprovada com documentação hábil e idônea, coincidente em data e valor com as importâncias supridas. A contrario sensu, há presunção juris tantum de que aquele numerário utilizado se originou da própria empresa, caracterizando omissão de receitas.

98. O comando legal dado pelo art. 282 do RIR de 1999 faz referência apenas ao suprimento de numerários efetuado por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual ou acionista controlador da companhia, ou seja, às pessoas que efetivamente detêm o comando da empresa cujo caixa foi

suprido, mas o caso em análise trata de situação idêntica em face de as empresas ligadas serem também pertencentes e comandadas pelo sócio Bruno Lacombe Miraglia.

99. Na realidade, os suprimentos de caixa efetuados pelas empresas ligadas referem-se a amortização de mútuos concedidos pela interessada, tendo Bruno Lacombe Miraglia assinado os contratos de abertura de crédito tanto na condição de mutuante como na de mutuário. Reitere-se que a própria impugnante admitiu que se utilizou das empresas ligadas para evitar que os valores creditados em sua conta bancária fossem bloqueados, razão pela qual mutuava tais valores para elas e ao sócio Bruno Lacombe Miraglia para que cumprissem as obrigações comerciais e fiscais em seu nome, sendo que, com a liquidação destes deveres havia a correspondente quitação dos mútuos. Observe-se que a parcela não provada dos valores amortizados (ingressos de caixa) acabou sendo tributada nos autos como suprimentos de caixa não comprovados.

100. Assim, apenas os suprimentos de caixa efetuados por terceiros não se subsumem à presunção de omissão de receitas estabelecida no art. 282 do RIR de 1999, pois inexistia qualquer relação de comando que lhes permitisse desviar da escrituração da interessada os recursos que regressaram na forma de suprimentos de caixa. Este é o caso da Jatobá Agricultura e Pecuária Ltda., cujos ingressos de caixa não comprovados efetuados em 08/02/2006 e 17/03/2006 devem ser excluídos da tributação em análise.

101. Ressalte-se que os suprimentos de caixa efetuados diretamente pelo sócio Bruno Lacombe Miraglia tiveram sua comprovação integralmente acatada pela autoridade fiscal.

102. Dessa forma, não tendo a impugnante logrado comprovar o efetivo ingresso dos suprimentos de caixa arrolados pela autoridade fiscal, voto por manter a exigência sobre os suprimentos de caixa não comprovados efetuados pelas empresas ligadas Tibagi Sistemas Ambientais Ltda. e Tibagi Mineração Ltda., assim como os efetuados pela AGS Desenvolvimento e Participações Ltda. – pertencentes a Sibebe Carina Bertoli Miraglia (esposa de Bruno Lacombe Miraglia) e Lineia Maria Steinthaler (contadora) –, também comandada por Bruno Lacombe Miraglia (sócio de fato), que detinha procuração com poderes amplos gerais e ilimitados para administrá-la (fls. 3861-3862) e assinou os contratos de fls. 446-493 tanto na condição de mutuante como na de mutuário.

De plano observa-se que não tem razão a recorrente quando assevera que a acusação fiscal de suprimentos de caixa não comprovados fundou-se apenas na desconsideração da validade dos contratos de mútuo. Como bem destaca a autoridade julgadora de 1ª instância, *os suprimentos de caixa efetuados diretamente pelo sócio Bruno Lacombe Miraglia, embora lastreados em contratos de mútuo, tiveram sua comprovação integralmente acatada pela autoridade fiscal.* E isto porque, nestes casos, havia correspondência entre estes valores e a *transferência para a Agência de Fomento, gestora da liquidação do Banestado Leasing*, ou seja, havia correspondência entre o suprimento e pagamentos promovidos a terceiros credores da interessada.

No mais, a interessada aduz que a presunção prevista no art. 282 do RIR/99 seria afastada uma vez comprovada a vinculação dos aportes aos contratos de mútuo. Entende que cabe à Fiscalização provar a omissão de receitas, ou seja, que *os registros contábeis de valores no caixa da empresa advindos de sócios ou pessoas essencialmente ligadas à empresa (física ou jurídica) se prestam a insuflar o caixa da empresa.*

Este, porém, não é o entendimento esposado pela vasta jurisprudência administrativa, consoante ementas de acórdãos a seguir transcritos:

IRPJ – SUPRIMENTO – Se o supridor, sócio da pessoa jurídica, não comprovar, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com o numerário suprido, a origem externa à empresa destes mesmos valores, há presunção jûris tantum de que houve omissão de receita, pois, se a origem do numerário não for externa, evidentemente a fonte do dinheiro utilizado é a própria empresa. (Acórdão nº 101-75.653, sessão de 21 de janeiro de 1985).

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA – Os suprimentos de Caixa efetuados por sócios de sociedade não anônima, titular de firma individual ou administrador da companhia cuja origem e efetiva entrega do numerário utilizado nas operações deixarem de ser comprovados através de documentação hábil e idônea, com coincidência de datas e valores, estarão sujeitos à tributação como receita omitida pela pessoa jurídica. Irrelevante, no caso, a capacidade econômica e financeira retratada na declaração de rendimentos do supridor. (Acórdão nº 101-79.006, sessão de 15 de agosto de 1989).

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO – Presume-se omissão de receitas as importâncias supridas pelo sócio à pessoa jurídica, quando esta não logra comprovar a origem e a efetiva entrega dos recursos supridos. (Acórdão nº 101-84.749, sessão de 17 de fevereiro de 1993).

SUPRIMENTOS DE CAIXA - Os suprimentos de caixa efetuados pelos sócios e os aumento de capital em dinheiro desde que restem incomprovados a origem e o efetivo ingresso dos recursos no patrimônio da pessoa jurídica, geram a presunção de omissão de receitas que cabe a empresa afastar. (Acórdão nº 101-91.024, sessão de 13 de maio de 1997).

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE CAIXA POR SÓCIOS — Os suprimentos de numerário atribuídos a sócios da pessoa jurídica, cujos requisitos cumulativos e indissociáveis de efetividade de entrega e origem dos recursos não forem devidamente comprovados, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, devem ser tributados como receitas omitidas pela empresa. (Acórdão nº 101-94.489, sessão de 29 de janeiro de 2004).

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS — SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. O fato de constar na escrituração da empresa que houve suprimento de numerário por sócio, implica na obrigação da mesma comprovar, a efetiva entrega do numerário bem como sua origem, para que não fique caracterizada a omissão de receitas. A não comprovação por parte da contribuinte autoriza a presunção, nos termos do art. 282 do RIR/99, de que esses valores se originaram de recursos da pessoa jurídica, provenientes de receitas mantidas à margem da tributação. Trata-se de presunção legal, em que cabe à contribuinte o ônus da prova. (Acórdão nº 107-08.405, sessão de 25 de janeiro de 2006).

OMISSÃO DE RECEITA. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. Os aumentos de capital integralizados pelos sócios, em forma de recursos ao caixa da empresa, devem ter sua origem e efetiva entrega comprovados por documentação hábil, sob pena de configurar omissão de receita. (Acórdão nº 103-22.892, sessão de 28 de fevereiro de 2007).

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO — O suprimento de valores pelos sócios da pessoa jurídica se sujeita à comprovação de requisitos essenciais, cumulativos e indissociáveis, no tocante à origem e à efetividade da entrega dos recursos, que deverão ser coincidentes em datas e valores. Somente infirmam a presunção de omissão de receitas as provas concomitantes da origem dos recursos utilizados e da efetividade de sua entrega à pessoa jurídica. A ausência tão-somente de uma delas

já é bastante suficiente para autorizar a presunção legal de omissão de receitas. Não elide essa presunção legal se o supridor, in casu, tão-somente comprovar a origem externa à empresa destes recursos e não conseguir comprovar a efetiva entrega dos mesmos. (Acórdão nº 1401-00.097, sessão de 27 de agosto de 2009).

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA. Caracteriza omissão de receita o suprimento de numerário por sócio, não comprovada a efetividade da entrega dos recursos ou, ainda que comprovada a efetividade da entrega, a não comprovação de sua origem. (Acórdão nº 1302-000.890, sessão de 12 de setembro de 2012).

A presunção adotada pela Fiscalização está prevista em lei, e decorre do que normalmente ocorre em casos reais, nos quais os sócios que aportam capital em espécie na pessoa jurídica, mas não conseguem provar a origem e a efetiva entrega destes valores à sociedade, estariam, na verdade, integrando à contabilidade da pessoa jurídica os recursos mantidos à sua margem. Assim, não basta justificar a operação com contratos produzidos entre pessoas ligadas: é indispensável a prova da efetiva entrega dos recursos e da sua origem externa às atividades da pessoa jurídica.

Ademais, no presente caso, os valores autuados representam ingressos no caixa da contribuinte vinculados a contratos de mútuo que apresentavam irregularidades que poderiam ser suplantadas se provada a efetiva entrega e a origem externa dos recursos, como precisamente demonstrou a interessada. No entanto, subsistiram diversas parcelas sem a devida comprovação durante o procedimento fiscal, e sem qualquer demonstração documental no curso do contencioso administrativo.

Desnecessário, assim, abordar as razões da recorrente acerca da *inexigibilidade de registro público dos contratos de mútuo em tela*, o qual estaria restrito a contrato de cessão de direitos e créditos, ou para validade dos contratos perante terceiros. A acusação fiscal acerca da falta de origem externa e de efetiva entrega dos numerários à fiscalizada é suficiente para erigir a presunção de omissão de receitas.

Isso com exceção dos suprimentos vinculados a contrato de mútuo com Jatobá Agricultura e Pecuária S/A, consoante registrado na escrituração da contribuinte às fls. 3183 e 3184, na medida em que a autoridade fiscal não apresentou qualquer justificativa para vincular esta pessoa jurídica à autuada ou a seus sócios. Já com referência à AGS Desenvolvimento e Participações Ltda, embora não esteja ela incluída no conceito literal de *administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia*, a autoridade fiscal promoveu tal equiparação por estar ela *estabelecida no mesmo endereço da fiscalizada*, ter como *sócias de direito a Sra. Sibebe Carina Bertoli Miraglia esposa de Bruno Lacombe Miraglia, proprietário do grupo e Lineia Maria Steinthaler contadora e ser Bruno Lacombe Miraglia o verdadeiro sócio, o sócio de fato*, de modo que não se trata de estabelecer tal relação apenas a partir da *simples outorga de procuração ao Sr. Lacombe Miraglia (“BLM”)* como diz a recorrente.

Ressalte-se que vários suprimentos de AGS Desenvolvimento e Participações Ltda restaram comprovados justamente porque esta promovia pagamentos a credores da autuada. Ou seja, a AGS Desenvolvimento e Participações Ltda emitia cheques ou promovia transferências bancárias que ingressavam a débito do Caixa da recorrente, a qual registrava a crédito da mesma conta os pagamentos promovidos por AGS Desenvolvimento e Participações Ltda. Nos casos em que não vinculado o registro a crédito na conta Caixa, evidenciou-se o **suprimento de caixa não comprovado, bem como a íntima relação de confiança entre as**

peças jurídicas, somente possível por estar AGS Desenvolvimento e Participações Ltda sob as ordens de Bruno Lacombe Miraglia.

As exigências decorrentes de suprimento de caixa foram acrescidas de multa qualificada, afastada na decisão de 1ª instância com base nos seguintes argumentos:

115. Protesta a impugnante contra a aplicação da multa de ofício qualificada, ao argumento de que, tendo sido afastada a desconsideração dos contratos de mútuo firmados pela Impugnante, não há que se falar na prática de atos simulados ou fraudulentos, não se justificando a aplicação de multa agravada nos presentes autos.

116. A multa qualificada de 150% encontra-se regulada pelo art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, in verbis:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)” (Grifou-se)

117. Portanto, o percentual de 150% deve ser aplicado apenas nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, o intuito de fraude foi aí aludido em seu sentido amplo, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos, in verbis:

“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 a 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

118. Como se percebe, o conluio não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma, pois se refere à possibilidade de a sonegação e/ou a fraude serem orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

119. A qualificação da multa proporcional de ofício deve ser feita quando e apenas quando a autoridade fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja em conformidade com o modelo arquetípico estabelecido pelos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

120. Analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos arts. 71 e 72, a primeira premissa indispensável é a de que sonegação e fraude são condutas dolosas. Isso se depreende da expressão “(...) toda ação ou omissão dolosa tendente (...)”, que é repetida em ambos os artigos.

121. Portanto, para que seja efetuada a qualificação da multa de ofício, a autoridade fiscal deve comprovar que o sujeito passivo efetiva e dolosamente cometeu a conduta de sonegação e/ou fraude, o que pode ser feito por meio de provas diretas em relação à conduta, ou mesmo por um grupo de provas, ainda que indiretas, mas cujo conjunto probatório leve à convicção de que realmente aconteceu a conduta voluntária e consciente por parte do sujeito passivo.

122. No caso dos autos, a autoridade fiscal assim descreveu a atitude dolosa da interessada:

“Os fatos narrados no item 5 e subitens seguintes do presente termo, nos quais ficou evidenciado e demonstrado que a fiscalizada simulou negócios jurídicos (contratos de abertura de crédito ou de mútuo) visando impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerado do imposto de renda da pessoa jurídica por parte da autoridade fazendária, caracterizam a prática de conluio com a prática de reiterados ajustes dolosos.

Tendo em vista as relevantes quantias e a prática reiterada, permite-nos concluir que, com esta atitude, o contribuinte evitou o conhecimento por parte da autoridade fazendária do efetivo fato gerador do imposto de renda e da contribuição social, conseqüentemente, suprimento e reduzindo tributos.

Dito em outras palavras, ficou demonstrado pela conduta do contribuinte sua intenção no sentido de modificar as características essenciais da obrigação tributária principal, com o uso de artifícios enganosos.

O dolo, vontade consciente do agente em provocar dano ou violar a lei, é elemento essencial aos crimes fazendários. Por outro lado, a hipótese de erro escusável fica prejudicada quando há habitualidade na prática da infração. Em três anos consecutivos, 2006, 2007 e 2008, o contribuinte usou o mesmo artifício ao aparentar a realização de negócios jurídicos, apresentando declaração falsa à autoridade tributária. Dessa forma, os chamados erros escusáveis se distinguem daqueles cometidos intencionalmente.

(...)

O contribuinte que, reiteradamente, elabora instrumentos particulares sem registro público, com anteposição de data e valores falsos, sem registro contábil regular afasta a possibilidade de desatenção eventual, justificando a aplicação da multa qualificada prevista no artigo 957, inciso II, do Decreto nº 3000/99 (RIR/99).”

123. Contudo, a convicção quanto à ocorrência, ou não, da conduta dolosa deve provir do conjunto de provas colacionadas licitamente (art. 5º, LVI, da Constituição Federal). A qualificação da multa proporcional de ofício exige convicção de que o

sujeito passivo cometeu a conduta dolosa de sonegação e/ou fraude, por meio de um conjunto probatório suficiente.

124. No caso dos autos, conforme já relatado no presente voto, entendo que os indícios de irregularidade dos contratos de abertura de crédito não são insuficientes para decretar a invalidade de tais contratos.

125. O lançamento relativo aos suprimentos de caixa não comprovados foi efetuado com base na presunção legal relativa prevista no art. 282 do RIR de 1999. A presunção legal é uma figura jurídica que permite que, por meio da comprovação de um fato, possa se extrair uma consequência típica da comprovação de outro fato, ainda que este não esteja provado. Por meio de uma “prova indireta”, que é a prova direta de um outro fato, presume-se a ocorrência do fato que se pretende provar e forma-se a convicção de que aconteceu este fato, para a finalidade, ou para as finalidades, específicas estabelecidas em lei.

126. A lei, ao estabelecer uma presunção legal, delimita o próprio âmbito do que se pode considerar provado por meio da prova indireta. Na hipótese de presunção legal estabelecida no art. 282 do RIR de 1999 a lei autoriza o lançamento do tributo (principal), da multa proporcional de ofício de 75% e dos juros de mora, mas não autoriza, simples e diretamente, a qualificação da multa de ofício. A multa de ofício qualificada se encontra prevista no mesmo diploma legal, no art. 44, § 1º, exclusivamente para as hipóteses de sonegação e/ou fraude (individualmente ou em conluio).

127. Portanto, para que seja efetuada a qualificação da multa de ofício, a autoridade fiscal deve comprovar que o sujeito passivo efetiva e dolosamente cometeu a conduta de sonegação e/ou fraude, o que pode ser feito por meio de provas diretas em relação à conduta, ou mesmo por um grupo de provas, ainda que indiretas, mas cujo conjunto probatório leve à convicção de que realmente aconteceu a conduta voluntária e consciente por parte do sujeito passivo.

128. O lançamento que tem como base exclusivamente presunção legal de omissão de receitas não admite a qualificação da multa. A origem dos valores creditados podem ter envolvido conduta de sonegação e/ou fraude ou não, mas não há qualquer imperativo lógico que permita afirmar-se que, a partir da premissa de que há suprimentos de caixa não comprovados, estes recursos tenham sido auferidos por meio de condutas que envolvam sonegação e/ou fraude.

129. Acrescente-se que a necessidade de comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo já se encontra sumulada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, in verbis:

“Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.”

130. Dessa forma, considero indevida a qualificação da multa de ofício no presente caso, já que não há nos autos um conjunto probatório suficiente para a comprovação de que a autuada tenha agido efetiva e dolosamente com sonegação e/ou fraude, devendo ser acolhida a impugnação para reduzir a multa de ofício para o percentual não qualificado de 75%.

Não há reparos a esta abordagem. Na medida em que as irregularidades verificadas nos contratos de mútuo seriam insuficientes para descaracterizar as operações de suprimentos de numerário, e restando evidenciado que parcela significativa destes valores providos por sócios ou pessoas jurídicas ligadas foram comprovados, não há como vincular a presunção de omissão de receitas a partir da parcela não comprovada a uma atitude dolosa.

Restaria, assim, apenas a reiteração da conduta para motivar a qualificação da penalidade mas, como bem abordado na decisão sob reexame, trata-se aqui de presunção legal, ou seja, de infração constituída a partir da falta de comprovação de fatos que, em regra, indicam ocorrências tributáveis. Em tais condições, somente é possível a qualificação da penalidade se há outras evidências que associem as receitas presumidamente omitidas à intenção de impedir a tributação de receitas auferidas. E a autoridade fiscal não logrou fazer esta vinculação, de modo que a penalidade deve ficar limitada a 75%.

Afastada a qualificação da penalidade, a autoridade julgadora de 1ª instância também exonerou as exigências calculadas sobre as receitas omitidas apuradas em razão dos suprimentos de caixa não comprovados a título de Contribuição ao PIS nos meses de fevereiro a abril, julho e agosto/2006, e de COFINS nos meses de fevereiro a maio, julho e agosto/2006, ante os comprovantes de recolhimento por ela juntados aos autos, hábeis a atrair o disposto no art. 150, §4º do CTN para fins de contagem do prazo decadencial, por evidenciar o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos nele previsto por ocasião da ciência do lançamento à contribuinte em 13/12/2011.

A recorrente, porém, observa que a multa qualificada subsistiu aplicada às exigências remanescentes de Contribuição ao PIS e de COFINS decorrentes de “Suprimento de caixa não comprovados”, e argúi a decadência dos créditos tributários apurados nos demais períodos de apuração até novembro/2006, na medida em que a homologação alcança o lançamento e não o pagamento.

Quanto ao primeiro aspecto, tem razão a recorrente pois observa-se que a autoridade julgadora, embora afastando a multa qualificada, finalizou o voto condutor do acórdão recorrido declarando *julgar procedente em parte a impugnação ao lançamento de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, mantendo a exigência de R\$ 81.842,43 de contribuição, a correspondente multa de lançamento de ofício de 150% e os acréscimos legais*, bem como *julgar procedente em parte a impugnação ao lançamento de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, mantendo a exigência de R\$ 357.644,66 de contribuição, a correspondente multa de lançamento de ofício de 150% e os acréscimos legais*.

Por sua vez, tais parcelas mantidas foram recalculadas a partir das omissões de receitas que, presumidas em razão de suprimentos de caixa não comprovados, não foram alcançadas pela decadência, como se pode ver no confronto do quadro demonstrativo de suprimentos de numerário antes transcrito e da tabela de liquidação do julgado, abaixo:

DISCRIMINAÇÃO	VALOR MANTIDO – PIS E COFINS (R\$)			
	PIS Não Cumulativo (1,65%)		COFINS Não Cumulativo (7,60%)	
	Valor Tributável	Contribuição	Valor Tributável	Contribuição
<i>Ano-calendário 2006:</i>				
<i>. fevereiro</i>	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>. março</i>	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>. abril</i>	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>. maio</i>	254.298,80	4.195,93	0,00	0,00
<i>. junho</i>	338.195,77	5.580,23	338.195,77	25.702,87
<i>. julho</i>	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>. agosto</i>	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>. setembro</i>	228.555,42	3.771,16	228.555,42	17.370,21
<i>. outubro</i>	390.539,60	6.443,90	390.539,60	29.681,00

DISCRIMINAÇÃO	VALOR MANTIDO – PIS E COFINS (R\$)			
	PIS Não Cumulativo (1,65%)		COFINS Não Cumulativo (7,60%)	
	Valor Tributável	Contribuição	Valor Tributável	Contribuição
. novembro	644.653,50	10.636,78	644.653,50	48.993,66
. dezembro	520.944,91	8.595,59	520.944,91	39.591,81
Soma	2.377.188,00	39.223,59	2.122.889,20	161.339,55
<i>Ano-calendário 2007:</i>				
. janeiro	314.434,35	5.188,16	314.434,35	23.897,01
. fevereiro	199.748,68	3.295,85	199.748,68	15.180,89
. março	205.669,26	3.393,54	205.669,26	15.630,86
. abril	355.653,98	5.868,29	355.653,98	27.029,70
. maio	378.975,73	6.253,09	378.975,73	28.802,15
. junho	381.817,77	6.299,99	381.817,77	29.018,15
. julho	258.291,74	4.261,81	258.291,74	19.630,17
. agosto	106.305,09	1.754,03	106.305,09	8.079,18
. outubro	51.890,54	856,19	51.890,54	3.943,68
Soma	2.252.787,14	37.170,95	2.252.787,14	171.211,79
<i>Ano-calendário 2008:</i>				
. outubro	174.139,50	2.873,30	174.139,50	13.234,60
. novembro	156.035,90	2.574,59	156.035,90	11.858,72
Soma	330.175,40	5.447,89	330.175,40	25.093,32
TOTAL		81.842,43		357.644,66

Assim, também deve ser afastada a multa qualificada sobre estas parcelas.

Quanto à decadência dos valores de Contribuição ao PIS e de COFINS lançados até o período de apuração de novembro/2006, correta a exoneração procedida pela autoridade julgadora de 1ª instância porque calcada na interpretação literal do disposto no art. 150, §4º do CTN.

Já nesta instância, a matéria tem seu julgamento afetado pelas novas disposições do Regimento Interno do CARF, alterado por meio da Portaria MF nº 586/2010, para passar a conter, em seu Anexo II, o seguinte artigo:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543- B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

E, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já havia decidido, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também a *declaração prévia do débito*.

Logo, não tem razão a recorrente em sua argumentação por meio da qual, fazendo referência a antigos julgados da CSRF, pretende a homologação do lançamento e não do pagamento, ou seja, da atividade hipoteticamente atribuída ao sujeito passivo de calcular e antecipar o tributo devido, antes de qualquer atuação fiscal. O Supremo Tribunal Federal vincula a homologação a uma conduta efetivamente praticada pelo sujeito passivo.

De outro lado, a interessada não faz prova de que praticado outra conduta sujeita à homologação. Não junta recolhimentos ou declaração de débitos referentes a outros períodos de apuração. Por sua vez, observa-se nos recibos de DCTF juntadas aos autos (fls. 780 e 806) que os totais semestrais ali indicados equivalem aos recolhimentos já considerados pela autoridade julgadora de 1ª instância para aferição da conduta passível de homologação.

Por todo o exposto, no que tange aos tributos exigidos em razão de omissão de receitas presumidas a partir de suprimentos de numerário não comprovado, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a qualificação de penalidade que subsistiu aplicada aos débitos de Contribuição ao PIS de COFINS mantidos na decisão de 1ª instância, e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, mantendo, assim, a desconstituição da presunção a partir dos suprimentos promovidos por Jatobá Agricultura e Pecuária S/A, o afastamento da qualificação da penalidade sobre os débitos de IRPJ e CSLL e a parcial decadência declarada em relação às exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS.

Prosseguindo a análise da acusação fiscal em torno dos contratos de mútuo, a autoridade julgadora de 1ª instância assim se manifestou acerca da imputação de pagamentos sem causa e conseqüente exigência de IRRF:

103. Aponta a fiscalização que a autuada efetuou inúmeros pagamentos sem causa ao sócio Bruno Lacombe Miraglia e à AGS Desenvolvimento e Participações Ltda., pagamentos estes calçados em supostos contratos de abertura de crédito (contratos de mútuo).

104. A interessada foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 08 (fls. 3829-3832), a comprovar: (i) a operação ou justificar a que título, causa ou motivo foram pagos a Bruno Lacombe Miraglia os valores iguais ou superiores a R\$ 10.000,00 relacionados na planilha de fls. 2833-3852; (ii) justificar a que título, causa ou motivo foram transferidos valores no montante de R\$ 20.003.767,49 para a AGS Desenvolvimento e Participações Ltda. no período de 12/07/2006 a 17/05/2007, por meio de movimentação financeira efetuada no Banco Unibanco S/A. A fiscalização observou que dispensa a apresentação de novas cópias dos contratos de mútuos, tendo em vista que referidos instrumentos particulares demonstram encontrar-se viciados pelos motivos suscitados no Termo de Intimação Fiscal nº 06 (fls. 1876-1878).

105. Em resposta apresentada em 21/11/2011 (fls. 3853-3859), a contribuinte requereu concessão de prazo adicional de 20 dias para justificar os pagamentos efetuados a Bruno Lacombe Miraglia. Com relação aos pagamentos à AGS Desenvolvimento e Participações Ltda., respondeu que os contratos de mútuos não estão viciados e que as transferências no montante de R\$ 20.003.767,49 são decorrentes dos Contratos de Abertura de Crédito nºs 07/2006, 11/2006 e 03/2007 (fls. 3864-3878). Em 24/11/2011 (fls. 3917-3918) a contribuinte apresentou planilha com identificação da movimentação financeira (fls. 3919-3929) e cópia de extratos da conta bancária mantida pela AGS no Citibank (fls. 3942-4115) e da ficha razão da conta Caixa Central (fls. 4117-4389) para comprovar os pagamentos efetuados a Bruno Miraglia.

106. Contudo, a fiscalização entendeu que os contratos de mútuo são inválidos e considerou não comprovada a causa dos seguintes pagamentos, sujeitando-os à incidência do IRRF com fundamento no art. 674, § 1º, do RIR de 1999:

14/07/2006 - TED Unibanco enviado para AGS Desenvolvimento e Participações Ltda. – Contrato de Abertura de Crédito nº 007/2006 (fls. 3866, 3867, 3876, 3989, 6025 e 6029) R\$ 10.000.000,00

18/07/2006 - TED Unibanco enviado para AGS Desenvolvimento e Participações Ltda. – Contrato de Abertura de Crédito nº 007/2006 (fls. 3866, 3867 e 3876, 3990 e 6025) R\$ 805.028,49

23/11/2006 - TED Unibanco enviado para AGS Desenvolvimento e Participações Ltda. – Contrato de Abertura de Crédito nº 011/2006 (fls. 3870, 3871 e 3877, 4024, 6019 e 6022) R\$ 3.086.999,00

02/04/2007 - TED Citibank enviado para Bruno Lacombe Miraglia – Contrato de Abertura de Crédito nº 04/2007 (fls. 333, 382, 3924, 6035 e 6039) R\$ 111.267,80

02/04/2007 - TED Citibank enviado para Bruno Lacombe Miraglia – Contrato de Abertura de Crédito nº 04/2007 (fls. 333, 382, 3924, 6035 e 6039) R\$ 1.266.135,00

02/04/2007 - TED Citibank enviado para Bruno Lacombe Miraglia – Contrato de Abertura de Crédito nº 04/2007 (fls. 333, 382, 3925, 6035 e 6039) R\$ 1.266.135,00

04/04/2007 - TED Unibanco enviado para AGS Desenvolvimento e Participações Ltda. – Contrato de Abertura de Crédito nº 003/2007 (fls. 3874, 3875, 3878, 4066, 6010 e 6015) R\$ 6.111.740,00

04/04/2007 - TED Citibank enviado para Bruno Lacombe Miraglia – Contrato de Abertura de Crédito nº 04/2007 (fls. 333, 382, 3925, 6035 e 6039) R\$ 94.250,00

04/04/2007 - TED Citibank enviado para Bruno Lacombe Miraglia – Contrato de Abertura de Crédito nº 04/2007 (fls. 333, 382, 3925, 6035 e 6039) R\$ 2.000.000,00

107. O art. 674, § 1º, do RIR de 1999 dispõe:

“Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º. A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º. Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º. O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).” (Grifou-se)

108. Em sua impugnação, a interessada alegou que os supostos pagamentos aos beneficiários identificados (Bruno Lacombe Miraglia e AGS) são, na realidade, operações financeiras relacionadas aos contratos de mútuo, conforme faz prova mediante apresentação de cópia dos contratos de mútuo e de páginas do seu Livro

Razão (já apresentados curso da ação fiscal), argumentando haver perfeita e clara relação entre os contratos e as liberações questionadas no auto de infração.

109. Conforme já analisado no presente voto, os fatos apontados pela autoridade fiscal para desconsiderar os contratos de abertura de crédito constituem indícios de irregularidade, mas são insuficientes para decretar a invalidade de tais contratos.

110. Acrescente-se que as transferências no montante de R\$ 20.003.767,49 efetuadas para a AGS Desenvolvimento e Participações Ltda. decorrerem da concessão de mútuos previstos nos Contratos de Abertura de Crédito n.ºs 07/2006, 11/2006 e 03/2007 (fls. 458-459, 466-467, 474-475, 503-508, 512-513, 517-519 e 3864-3878), cuja amortização foi contabilizada a débito da conta Caixa Central (tributada como suprimentos de caixa) entre dezembro/2006 a outubro/2007 e teve sua comprovação parcialmente acatada pela fiscalização, fato que denota a validade de tais contratos.

111. Observe-se que interessada já sofreu autuação de IOF em decorrência das operações de mútuo concedidas nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, nos autos do processo nº 10980.012853/2008-17 (fls. 5872-5982), com fundamento no art. 13 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

112. Dessa forma, considerando que os pagamentos à AGS Desenvolvimento e Participações Ltda. e ao sócio Bruno Lacombe Miraglia foram efetuados a título de concessão de mútuo, voto por cancelar a exigência de IRRF sobre pagamentos sem comprovação da operação ou da causa.

O confronto das razões acima expostas com os autos evidencia, em verdade, o empenho da autoridade julgadora em compreender a origem do lançamento. A descrição dos fatos pela Fiscalização, para além de reiterar a imprestabilidade dos contratos de mútuo e expor a intimação feita à contribuinte acerca de pagamentos superiores a R\$ 10.000,00 em favor de Bruno Lacombe Miraglia e de transferência a AGS Desenvolvimento e Participações Ltda no valor de R\$ 20.003.767,49, apenas expõe que a fiscalizada alegara *que os pagamentos efetuados tanto à pessoa física no valor de R\$ 4.737.787,80 quanto à AGS no valor de R\$ 20.003.767,49, decorrem de contratos de mútuo.*

No mais, a autoridade fiscal novamente expõe a ligação entre a AGS Desenvolvimento e Participações Ltda e Bruno Lacombe Miraglia, menciona o repasse ao segundo de valores pagos pela autuada à primeira, e registra que outros pagamentos constatados na planilha apresentada pela fiscalizada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 08 *não alcançados pela tributação pelas fontes pagadoras seriam objeto de tributação na pessoa física do beneficiário (outros rendimentos).*

Ao final, os pagamentos considerados sem causa são apurados por valores totais mensais em julho/2006, novembro/2006 e abril/2007, e assim transpostos para o auto de infração. Ao assim proceder, a autoridade fiscal não individualizou quais pagamentos estaria submetendo à incidência do IRRF. A planilha anexa ao Termo de Intimação Fiscal nº 08, às fls. 3833/3852, relaciona em 20 (vinte) páginas diversos pagamentos e recebimentos relacionados a Bruno Lacombe Miraglia e AGS Desenvolvimento e Participações Ltda, assim como a resposta apresentada pela contribuinte e juntada às fls. 3920/3929 traz justificativas para expressivo número de operações. Frente a tais elementos, somente por inferência é possível afirmar que teriam sido autuados os pagamentos sem causa promovidos entre 02/04/2007 e 04/04/2007 nos valores de R\$ 111.267,80, R\$ 1.266.135,00 (dois pagamentos), R\$ 94.250,00 e R\$ 2.000.000,00 a Bruno Lacombe Miraglia. Estes valores foram, de fato, questionados pela Fiscalização (fls. 3842) e vinculados a contratos de mútuo pela contribuinte (fls. 3924/3925).

Mas nada nos autos explica a razão de não se atribuir a mesma consequência a várias outras operações de mesma natureza relacionadas no conjunto de planilhas antes mencionado.

O mesmo se diga em relação aos lançamentos de IRRF nos períodos de julho/2006 e novembro/2006, os quais, segundo a autoridade julgadora de 1ª instância, decorreriam de pagamentos de R\$ 10.000.000,00 e R\$ 805.028,49, entre 14/07/2006 e 18/07/2006, e de R\$ 3.086.999,00, em 23/11/2006, a AGS Desenvolvimento e Participações Ltda. A descrição fiscal relata, apenas, o questionamento acerca de crédito no valor de R\$ 20.003.767,49 em favor desta pessoa jurídica, no intervalo de 12/07/2006 a 17/05/2007, sem individualizar os pagamentos que entendeu tributáveis, ou distingui-los daqueles não questionados.

Assim, também por estas razões, não podem subsistir as exigências de IRRF formuladas nestes autos.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício que cancelou integralmente as exigências a título de IRRF incidente sobre pagamentos sem causa.

Prejuízos fiscais dos anos-calendário de 2007 e 2008

Como demonstrado em preliminar, a validade do lançamento não é afetada pela irregularidade praticada pela autoridade fiscal ao deixar de transpor para o auto de infração os prejuízos fiscais originalmente declarados pela contribuinte nos anos-calendário 2007 e 2008. Todavia, tais valores deveriam ter sido considerados nos cálculos de modo a reduzir as exigências correspondentes, inexistindo reparos ao recálculo procedido pela autoridade julgadora neste sentido.

Deste modo, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente à exoneração de parcelas da exigência de IRPJ por tal motivo.

Juros de mora sobre a multa de ofício

Não prosperam as objeções da recorrente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício indicada nas guias de recolhimento que acompanharam a decisão de 1ª instância. As razões para tal conclusão foram validamente expostas pela Conselheira Viviane Vidal Wagner em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 9101-00.539:

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem destacado pelo relator, - o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e

contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma noíma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu - vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de - tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo 13 - previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 04/12/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

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

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte e DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional para considerar aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devidos à taxa Selic.

Ademais, recentemente, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça manifestou-se neste sentido, como exposto na ementa do acórdão proferido em sede de AgRg no REsp 1.335.688-PR (Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp

834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido.

Colhe-se do respectivo voto condutor:

[...] Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: ‘... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.’”

Assim, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade aplicada sobre as remanescentes exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS calculadas sobre a omissão de receitas presumida a partir de suprimentos de numerário, bem como DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de ofício para restabelecer a exigência de CSLL sobre a glosa de despesas de honorários advocatícios e de deságio vinculados aos Títulos da Dívida Agrária.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Das Despesas Necessárias - Honorários Advocatícios

Para entender a controvérsia no ponto, leiamos breve excerto do TVEAF (fl. 5655/5657), *in verbis*:

“2.1 HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

O contribuinte acima identificado foi desapropriado pela União, em 1987, de um imóvel rural de sua propriedade localizado no Município de Diamantino, Estado de Mato Grosso, tendo recebido 364.866 Títulos de Dívida Agrária TDA's, emitidos em 04 de fevereiro de 1987.

Em função da falta de reconhecimento pela União, dos expurgos inflacionários dos planos econômicos Bresser e Color II, sobre o valor dos títulos de sua propriedade, o contribuinte ajuizou ação conforme processo nº 2002.34.00.0277818, em 26/08/2002, cuja decisão judicial encontra-se às fls. 1556 a 1604 e 1864 a 1875.

A decisão que lhe foi favorável foi executada em 2006 e 2007 tendo a Tibagi Engenharia sido reembolsada em R\$59.300.000,00 cuja receita é imune de tributação pro expressa previsão constitucional. Essas receitas imunes foram contabilizadas a crédito da conta 1060002 – Outras Disponibilidades Ação Civil Correção, em função do provisionamento anterior.

No entanto, os honorários advocatícios pagos à Delano Magalhães Advogados Associados para fruição dessas receitas não tributadas, foram integralmente apropriadas em contas de resultado dos exercícios de 2006 e 2007 (conta Despesas Relacionadas às TDAs) e não foram adicionadas ao lucro líquido do exercício na apuração do lucro real dos respectivos exercícios.

Para os valores de 2006, a fiscalizada foi intimada a se manifestar a respeito, nos seguintes termos:

2. Esclarecer a falta de adição ao lucro líquido do exercício na apuração do lucro real bem como da base de cálculo da CSLL, em 31/12/2006, do valor de R\$22.109.245,74 escriturado na conta Despesas Relacionadas às TDA's – código: 6541009, cuja composição se encontra abaixo demonstrada, bem como esclarecer a necessidade operacional que justificou a apropriação do referido valor em conta de resultado e se guarda pertinência com as transações ou operações exigidas pela atividade da empresa nos termos do artigo 299 do regulamento do imposto de renda aprovado pelo decreto 3000/99;

DATA	BREVE HISTÓRICO	VALOR R\$
13/07/2006	Honorários Advocatícios - TDA	12.993.366,74
31/07/2006	Deságio Cessão de Créditos - TDA	7.269.216,50
17/11/2006	Honorários Advocatícios - TDA	1.846.662,50
Total R\$		22.109.245,74

O referido artigo tem a seguinte redação:

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

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

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

Atendendo alegou:

“que os honorários advocatícios, indicados por V. Sas., foram necessárias ao recebimento dos TDAs, de titularidade da empresa.”

A decisão judicial que lhe foi favorável executada em 2007 reembolsou, também, a Tibagi Engenharia em R\$. 16.910.515,79 cuja receita é imune de tributação por expressa previsão constitucional. Essas receitas imunes foram creditadas na conta 1060002 – Outras Disponibilidades Ação Civil Correção.

No entanto, os honorários advocatícios pagos à Delano Magalhães Advogados Associados para fruição dessas receitas não tributadas, no valor de R\$. 5.918.500,00 foram integralmente apropriadas em contas de resultado do ano calendário de 2007 (conta Despesas Relacionadas às TDAs) e não foram adicionadas ao lucro líquido do exercício na apuração do lucro real dos respectivos exercícios.

No item 4 do Termo de Início de Ação Fiscal solicitamos que o contribuinte se manifestasse a respeito nos seguintes termos:

5. Esclarecer a falta de adição ao lucro líquido do exercício na apuração do lucro real bem como da base de cálculo da CSLL, em 31/12/2007, do valor de R\$. 5.918.500,00 escriturado na conta Despesas Relacionadas às TDA's – código: 6541009, bem como esclarecer a necessidade operacional que justificou a apropriação do referido valor em conta de resultado e se guarda pertinência com as transações ou operações exigidas pela atividade da empresa nos termos do artigo 299 do regulamento do imposto de renda aprovado pelo decreto 3000/99, acima transcrito;

Atendendo (fls.1845), alegou que:

“as despesas com honorários advocatícios indicados por V.Sas., foram necessárias ao recebimento dos TDAs, de titularidade da empresa. Neste sentido, vale mencionar que foi necessária à condução de processo judicial com este fim.”

Observe-se que os títulos (TDAs) foram havidos em função da indenização de um imóvel para fins de reforma agrária. Os rendimentos correspondentes são imunes por expressa previsão constitucional. Logo, os TDAs não fazem parte **da atividade da empresa**, cujo ramo de atividades é de Engenharia e Construção. Não foram necessárias para a **realização das transações** exigidas pela atividade da empresa (Engenharia e Construção). As despesas operacionais admitidas devem ser as **usuais** ou **normais** no tipo de transações, operações ou atividade da empresa.

Essas despesas para percepção de causa judicial, não podem e não devem contrapor-se às receitas tributáveis pelo imposto de renda e contribuição social por ferir princípio básico de Contabilidade: “as despesas ou custos devem confrontar-se com as receitas obtidas”. No presente caso, os gastos com honorários em nada contribuíram para a geração de receitas tributáveis, sendo portanto, dispensáveis.

Conforme bem esclarece o relatório da Nobre Conselheira Relatora, em relação às despesas com os referidos **honorários advocatícios**, a douta DRJ assentou que:

“As despesas com honorários advocatícios e com deságio na venda de TDA’S, a teor do art. 299 do RIR/99 e do Parecer Normativo CST nº 32/81, seriam indedutíveis por somente serem necessárias as despesas pagas ou incorridas para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, atendidos também os critérios da usualidade e normalidade no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela empresa. E, embora não se questione o direito de a contribuinte contestar e buscar a justa indenização pela propriedade rural desapropriada, mas não há como se acatar a dedutibilidade da despesa com honorários advocatícios correspondente porquanto a causa que exigiu o ajuizamento dessa medida judicial não está vinculada à atividade operacional explorada pela interessada e à manutenção da respectiva fonte produtora. Ademais, a variação monetária auferida com tais títulos, representou receita imune de variação monetária ativa, reforçando a indedutibilidade das referidas despesas.”

Desde a impugnação ao Auto de Infração, a ora Recorrente argumenta que a referida exigência de IRPJ (mantida na instância a qua) e CSLL (cancelada em instância anterior) relacionada a tal rubrica seria “completamente infundada, tendo em vista que (i) não haveria qualquer determinação legal que só permita a dedução de despesas necessárias quando elas estiverem relacionadas a uma receita tributável e (ii) que a Recorrente somente incorreu com tais despesas de honorários pela indevida resistência da União Federal no pagamento dos expurgos inflacionários.” (fl. 6281).

Esclarecida a questão ora em debate – por meio de recursos voluntário e de ofício, ousou divergir da nobre Relatora no ponto, porquanto penso que tenha razão o sujeito passivo.

Com efeito, nota-se que os dispêndios com honorários advocatícios foram necessários para que a ora Recorrente obtivesse justa indenização sendo indiscutível a comprovação cabal por meio de documentação hábil e idônea, ponto que, a propósito, sequer está em debate.

Ora, é certo que a ausência desses dispêndios teria ocasionado um “prejuízo” à ora Recorrente, que teria, então, recebido valores a menor do que faria jus por conta da desapropriação de sua antiga propriedade.

Noutras palavras, para além de sofrer desapropriação de um de seus bens pela União e ter de aguardar anos pelo devido ressarcimento do respectivo valor, houve a recalculância do Ente Público em garantir a correção do valor do bem desapropriado (por meio do pagamento de expurgos inflacionários), o que apenas foi recomposto por meio de decisão judicial transitada em julgado.

Assim, nota-se que a possibilidade de dedução dos honorários advocatícios pagos aos patronos da causa existe em razão da necessidade, da essencialidade na propositura de medida judicial que garantisse à empresa a justa recomposição patrimonial, nos termos da legislação de regência.

Nesse sentido, não merece prosperar a respectiva glosa havida em razão de equivocado entendimento fiscal no sentido de que se trataria de verbas indedutíveis para fins de apuração de IRPJ e de CSLL.

Esse entendimento, *mutatis mutandis*, foi chancelado noutras ocasiões no seio deste Col. Tribunal Administrativo, e.g.:

*"IRPJ – INDENIZAÇÃO DECORRENTE DE DESAPROPRIAÇÃO. Em face do princípio constitucional da "justa e prévia indenização em dinheiro", a indenização decorrente de desapropriação não constitui receita nem acréscimo ao patrimônio do expropriado, inexistindo ganho a ser tributado. Precedentes do extinto Tribunal Federal de Recursos e do Supremo Tribunal Federal. **IRPJ – DESPESAS COM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS E PERICIAIS INCORRIDAS NA CONTESTAÇÃO A AÇÃO EXPROPRIATÓRIA. Na busca, em sede de ação expropriatória, da justa indenização, as despesas com honorários advocatícios e periciais são necessárias. Glosar sua exclusão do lucro líquido, como quer o feito fiscal, equivale a reduzir do seu montante o "quantum" da indenização, que, diminuída, deixa de ser justa. TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL – DECORRÊNCIA. Insubsistente o lançamento principal, igual sorte colhe o feito decorrente, em razão da relação de causa e efeito que vincula um ao outro. Recurso provido."***

(Acórdão n. 101-93.136, P.A. 10825.001336/98-81, Rel. Edison Pereira Rodrigues, Sessão de 15/08/2000, 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2002

IRPF. RENDIMENTO DE AÇÃO JUDICIAL. DEDUÇÕES. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

No caso de rendimentos recebidos no contexto de ação judicial, é cabível a exclusão, do montante a ser tributado, do valor correspondente às despesas necessárias ao recebimento dos rendimentos, inclusive com advogados, quando arcadas pelo contribuinte, sem indenização.

(Acórdão n. 2201-001.758, P.A. n. 10530.000046/2006-98, Sessão de 14/08/2012, Rel. Cons. Eduardo Tadeu Farah, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de julgamento do CARF)

Sendo assim, entendo ter ficado satisfatoriamente demonstrado que os pagamentos referidos neste tópico relativos aos honorários advocatícios foram essenciais e necessários ao recebimento dos valores integrais da justa indenização por via judicial, razão pela qual deve ser possibilitado ao contribuinte a dedução correspondente da base de cálculo do

Processo nº 10980.726251/2011-46
Acórdão n.º **1101-001.034**

S1-C1T1
Fl. 72

IRPJ e da CSLL, razão pela qual voto no sentido de, no ponto, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR – Redator designado