



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11516.722376/2011-46</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1102-001.445 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SBDE - SOCIEDADE BRASILEIRA DE EMBALAGENS E DESCARTÁVEIS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

DESPESAS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS.

Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.

UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA. A utilização de interposta pessoa constitui, meio notoriamente utilizado para lesar o Fisco, notadamente, quando resta comprovada, em concreto, a capacidade do agente de antecipar e prever as conseqüências do seu modo de agir. A prática de atos preparatórios e de execução que compõem percurso notoriamente utilizado para lesar o Fisco, culminando com a efetiva redução ou supressão de tributo, caracteriza a orientação para a realização da infração, isto é, o evidente intuito de reduzir ou suprimir tributo.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para afastar a exigência fiscal sobre as subvenções para investimento e reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%. As demais infrações autuadas foram confirmadas por unanimidade de votos, exceto, por voto de qualidade, a exigência sobre as despesas com planos de previdência, vencidos nessa matéria os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque, Cristiane Pires McNaughton e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que afastavam a referida exigência até 20% da despesa incorrida.

*Assinado Digitalmente*

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

*Assinado Digitalmente*

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Felon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires Mcnaughton, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (suplente convocado(a)) e Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que julgou procedente em parte impugnação contra autos de infração de IRPJ/ CSLL, redução do IRPJ a compensar ou restituir e ajuste da base cálculo do IRPJ e da CSLL, para mês de janeiro de 2006 (e-fls. 4.027/4.038); para o período de fevereiro a dezembro de 2006 (e-fls. 4.039/4.053) e para os anos-calendário de 2007 e 2008 (e-fls. 4.054/4.072). Por bem resumir o litígio peço vênha para reproduzir o relatório da decisão recorrida (e-fls. 7790 e ss):

Trata o processo de autos de infração lavrados pela DRF/Florianópolis, exigindo da Interessada, acima identificada, os seguintes tributos:

- no auto de infração de fls.4.027/4.038: para mês de janeiro de 2006, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ), e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), respectivamente, nos valores de R\$ 16.771,68 e R\$ 6.037,80, acrescidos de multa de ofício agravada de 150% e juros de mora calculados até 30-11-2011;

- no auto de infração de fls. 4.039/4.053: para o período de fevereiro a dezembro de 2006, a redução do IRPJ a compensar ou restituir e a redução da CSLL a compensar ou a restituir, respectivamente, nos valores de R\$ 49.361,33 e R\$ 25.690,08. Houve menção a multas de 75%, 112,5% e 150%;

- no auto de infração de fls.4.054/4.072: para os anos-calendário de 2007 e 2008, o ajuste da base cálculo do IRPJ e da CSLL.

**Consta nos autos de infração que foram constatadas as seguintes infrações:**

No auto de infração de fls. 4.027/4.038:

- infração 001: despesas não comprovadas: Glosa de despesas com comissões sobre vendas em situações que a prestação dos serviços de intermediação comercial não ocorreu. As comissões foram pagas à ARARAS REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA. A suposta comissionada não passava de uma "empresa de papel", sem qualquer atividade

operacional de fato e com quadro societário constituído, inclusive, por interpostas pessoas. Houve a aplicação da multa de 150%.

No auto de infração de fls.4.039/4.053:

- infração 001: despesas não comprovadas: Glosa de despesas com comissões sobre vendas em situações que a prestação dos serviços de intermediação comercial não ocorreu (multa de 150%);

- infração 002: despesas não comprovadas: Glosa de despesas com diárias e viagens não comprovadas (multa de 112,5%);

- infração 003: omissão de receitas financeiras: Receitas financeiras não contabilizadas ou contabilizadas insuficientemente. Trata-se de juros decorrentes de mútuos ativos mantidos com empresas controladas/interligadas (multa de 75%);

- infração 004: adições não computadas na apuração do lucro real. Despesas com previdência complementar decorrentes de contratos que não guardam qualquer semelhança com a sistemática da previdência social oficial. Trata-se de despesas indedutíveis para fins fiscais e que devem ser adicionadas no cômputo do lucro real, (multa de 75%);

- infração 005: adições não computadas na apuração do lucro real. Despesas com diárias e viagens indedutíveis para fins fiscais e que devem ser adicionadas no cômputo do lucro real (multa de 75%).

No auto de infração de fls. 4.054/4.072:

- infração 001: omissão de receitas. Receitas financeiras não contabilizadas ou contabilizadas insuficientemente. Trata-se de juros decorrentes de mútuos ativos mantidos com empresas controladas/interligadas;

- infração 002: despesas não comprovadas: Glosa de despesas com comissões sobre vendas em situações que a prestação dos serviços de intermediação comercial não ocorreu (com multa de 150%);

- infração 003: despesas não comprovadas: Glosa de despesas com diárias e viagens não comprovadas, (com multa de 112,5%);

- infração 004: adições não computadas na apuração do lucro real. Realização da reserva de reavaliação não adicionada ao lucro líquido. Ausência de cômputo, na determinação do lucro real, do valor correspondente à realização da reavaliação de ativos incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social. A realização se deu na forma prevista no RIR/1999, art. 439, parágrafo único, inciso III;

- infração 005: adições não computadas na apuração do lucro real. Juros passivos indedutíveis. Despesas financeiras desnecessárias e indedutíveis. Trata-se de juros e variações monetárias passivas coexistentes com mútuos ativos mantidos com empresas controladas/interligadas e remunerados a taxas inferiores;

- infração 006: adições não computadas na apuração do lucro real. Despesas com diárias e viagens indedutíveis para fins fiscais e que devem ser adicionadas no cômputo do lucro real.

- infração 007: adições não computadas na apuração do lucro real. Despesas com previdência complementar decorrentes de contratos que não guardam qualquer semelhança com a sistemática da previdência social oficial. Trata-se de despesas indedutíveis para fins fiscais e que devem ser adicionadas no cômputo do lucro real;

- infração 008: adições não computadas na apuração do lucro real. Custo/despesa indedutível decorrente de juros incidentes sobre débitos de IRPJ e CSLL incluídos no

PAEX. Trata-se de despesas indedutíveis para fins fiscais e que devem ser adicionadas no cômputo do lucro real;

- infração 009: exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real. Trata-se de subvenção para custeio (regime especial de ICMS concedido pelo estado da Paraíba à filial COPOBRAS-PB) para a qual inexistia previsão de exclusão do lucro real;

- infração 010: exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real. Redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão de valores do lucro líquido do exercício não autorizada pela legislação. Trata-se de parcela relativa a juros de mora de débitos de IRPJ e CSLL incluídos no PAEX.

**O lançamento do IRPJ afetou a CSLL. Consta no relatório fiscal o que segue. Consta no relatório fiscal o que segue.**

No período fiscalizado, a SBDE estava sujeita ao regime de tributação pelo lucro real em decorrência de obrigação legal.

Optou pela apuração anual, estando, portanto, obrigada ao pagamento mensal do IRPJ e da CSLL por estimativa (arts. 2º e 28 da Lei nº 9.430/1996).

Relativamente ao período de 1º/01 a 31/01/2006, apresentou DIPJ de evento especial. Segundo DIPJs e LALURs apresentados pela SBDE, teriam sido apurados os resultados constantes na Tabela 1 de fls.3.821.

A Interessada conta, atualmente, com 11 unidades fabris, na área de transformação de plástico, desde plástico flexível, descartáveis em poliestireno de alto impacto (PS), poliestireno expandido (EPS) e polipropileno (PP).

Entre 2006 e 2008, promoveu duas reorganizações societárias. Na primeira, em 31/01/2006, a matriz, então denominada INCOPLAST IND E COM DE PLÁSTICOS LTDA, alterou sua razão social para SBDE e incorporou quatro empresas do grupo: COPOBRAS INDUSTRIAL DE PLÁSTICOS LTDA; COPOBRAS NORDESTE LTDA; COPOBRAS DESCARTÁVEIS LTDA; e INCOPLAST EMBALAGENS LTDA, conforme detalhado na tabela 2 de fls.3.824.

Na mesma data, 31/01/2006, a SBDE transformou cada uma das quatro empresas incorporadas em filiais (vide 20a. alteração contratual às fls.5/30), e a Tabela 2 acima mencionada.

Nos períodos imediatamente anteriores ao evento de incorporação, as cinco empresas (incorporadora e incorporadas), todas tributadas pelo regime de lucro real, vinham apurando resultados positivos. A incorporação foi justificada, inclusive, pela "alavancagem de negócios" e "otimização de recursos patrimoniais, técnicos e humanos" (fl. 7).

Apesar da justificativa ativa, após a reorganização societária a empresa passou a apurar vultosos e crescentes prejuízos. A Tabela 3 de fls.3.824, ilustra a evolução da receita, do lucro líquido (antes do IRPJ e CSLL) e do lucro real/prejuízo fiscal nesse período.

Concomitante ao evento de incorporação resumido na mencionada Tabela 2, em 31/01/2006 foi constituída outra empresa: COPOBRAS INDUSTRIAL DE EMBALAGENS LTDA, CNPJ 07.943.370/0001-01, com sede na Av. Mons. Frederico Tombrock, 299 – São Ludgero/SC (fls. 2086 a 2099).

Em 10/04/2006 foi a vez de uma "nova" COPOBRAS INDUSTRIAL DE PLÁSTICOS LTDA, CNPJ 08.145.688/0001-00, constituída inicialmente em Itupeva/SP (fls. 2146 a 2154). Na 3a. alteração contratual, de 1º/09/2007 (fls. 2180 a 2192), sua denominação foi

alterada para COPOBRAS MINAS INDUSTRIAL DE EMBALAGENS LTDA e a sede foi para Carmópolis de Minas/MG, no mesmo endereço em que está situada a filial 0004 da SBDE (antiga COPOBRAS DESCARTÁVEIS LTDA). Essas alterações, no entanto, não estão atualizadas na base CNPJ, o que foi objeto de solicitação de esclarecimento no curso da fiscalização.

Novo evento de incorporação foi formalizado em 15/11/2008 (vide 23a. alteração contratual às fls.98/122). Dessa feita, a SBDE incorporou mais quatro empresas: as recém mencionadas COPOBRAS INDUSTRIAL DE EMBALAGENS LTDA e COPOBRAS MINAS INDUSTRIAL DE EMBALAGENS LTDA; a PRIMOS ATACADISTA, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, CNPJ 07.736.810/0001-50; e outra empresa do grupo, a INCOMIR EMBALAGENS ESPECIAIS LTDA, CNPJ 03.525.935/0001-80 (estabelecida na Av. Mons. Frederico Tombrock, 463 - São Ludgero/SC). Na Tabela 4 de fls.3.825, consta resumo dos eventos de incorporação do ano de 2008.

Todas empresas mencionadas neste tópico têm/tiveram seu quadro societário constituído por filhos de ALOÍSIO SCHLICKMANN, fundador do grupo - os irmãos MÁRIO, MILTON, MARCELO, MELITO, MELQUIOR e MAGNO - aos quais se agregaram JÂNIO DINARTE KOCK (admitido como sócio na SBDE a partir da 20a. alteração contratual, de 15/02/2006) e a empresa uruguaia ORILANCO S.A (admitida em 2004).

Infração 001 dos autos de infração de fls.4.027/4.038 e 4.039/4.053 e infração 002 do auto de infração de fls.4.054/4.072.

Quanto à glosa de despesas com comissões sobre vendas em situações que a prestação dos serviços de intermediação comercial não ocorreu, consta:

- durante o período fiscalizado, a SBDE e as empresas por ela incorporadas contabilizaram despesas com comissões que totalizaram R\$ 37.850.768,97, como detalhado na Tabela 22, de fls.3.836;

- os Razões das contas de "DESPESAS OPERACIONAIS - COMISSÕES" da SBDE e empresas incorporadas estão às fls. 2280 a 2436;

- considerando apenas as empresas/períodos em que a tributação se deu com base no lucro real, as despesas com comissões sobre vendas representaram: R\$11.385.866,30 em 2006; R\$10.133.120,93 em 2007; e R\$11.976.524,58 em 2008;

- a partir dos lançamentos contábeis e de outras informações prestadas, foram identificadas 130 diferentes empresas prestadoras desses serviços de intermediação comercial;

- dentre tantas comissionadas, tem-se a ARARAS REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA, CNPJ 07.174.293/0001-72;

- as comissões atribuídas à ARARAS no período fiscalizado totalizaram R\$7.490.850,41 e representaram 22,36% das despesas com comissões sobre vendas deduzidas pela SBDE e incorporadas na apuração do lucro real no período fiscalizado;

- o valor foi obtido dos lançamentos a crédito nas contas do Passivo "COMISSÕES A PAGAR - ARARAS REPRES COMLS LTDA" (Razão às fls. 2437 a 2458), resumido na Tabela 23 de fls.3.836;

- os contratos de prestação de serviços firmados com a ARARAS estão às fls. 3333 a 3355;

- trata-se de contratos de representação comercial, sem exclusividade, em todo Estado de Santa Catarina, prevendo que seriam vedadas intermediações em territórios vizinhos

(cláusula 6a., parágrafo primeiro) e subcontratações de terceiros (cláusula 10a., parágrafo primeiro);

- as despesas ou gastos ligados direta ou indiretamente com o exercício da representação comercial, sem exclusão, seriam de total responsabilidade da ARARAS (cláusula 11a.). A título de remuneração, a ARARAS receberia, exclusivamente na forma de comissão, o percentual variável de 1% a 5%;

- a partir dos relatórios de comissões apresentados, constatou-se que foram atribuídas à ARARAS intermediações de vendas com 325 diferentes clientes (alguns, inclusive, estabelecidos no exterior - por exemplo: NESTLÉ VENEZUELA e NESTLÉ MEXICO);

- conforme consta no ANEXO A deste TVF (fls.3882/3884), foram identificados, dentre os clientes nacionais, 398 diferentes estabelecimentos (considerando diferentes filiais de um mesmo cliente), localizados em 21 Estados brasileiros;

- apenas 43 desses estabelecimentos estariam em Santa Catarina, o que já implicaria violação da vedação contratual de atuação da ARARAS noutros Estados (cláusula 6a., parágrafo primeiro -fls. 3336 e 3347/3348);

- as vendas intermediadas pela ARARAS no período fiscalizado teriam totalizado R\$ 251.970.331,60. A remuneração, que somou R\$7.490.850,41, representaria uma comissão média de 2,9729%;

- com base no cotejo entre as receitas informadas nas DIPJs da ARARAS dos anos-calendário 2006, 2007 e 2008 (fls. 782 a 827), transcritas na Tabela 24 de fls.3.837, e as comissões atribuídas pela SBDE e incorporadas nos mesmos períodos (Tabela 23), pode-se afirmar que **todo faturamento da ARARAS proveu exclusivamente dos valores pagos pela SBDE à guisa de comissões;**

- do exame das notas fiscais emitidas pelas ARARAS no período fiscalizado constantes às fls.3462/3541, pode-se verificar que todas as notas fiscais (nº 34 ao nº 114), foram emitidas por supostos serviços de intermediação comercial prestados à SBDE e empresas incorporadas;

- ocorre que não houve a efetiva prestação dos serviços de intermediação comercial prestados pela ARARAS, uma vez que, esta suposta comissionada não passava de uma "empresa de papel", sem qualquer atividade operacional de fato e com quadro societário constituído, inclusive, por interpostas pessoas (filhos e esposa dos sócios da SBDE), conforme comprovam as informações e documentos registrados e indicados às fls.3.838/3.845, itens 5.3 a 5.7, do termo de verificação;

- objetivando apurar o correto montante de despesas com supostas comissões da ARARAS, foram subtraídos os créditos de PIS/Pasep e COFINS escriturados pela SBDE, pois essa parcela da despesa não foi levada a resultado, (vide como exemplo a tabela 30 às fls.3.846), além do que, tais créditos foram também indevidos, pois as despesas com representação comercial não são insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

- com base nas informações da contabilidade, não foi possível identificar, caso a caso, quando foram apropriados créditos indevidos de PIS/Pasep e COFINS;

foram solicitadas informações complementares no item 11.2 do TIF nº 11 (fls.1837 e 1838);

- assim, a partir dos dados apresentados (fls.1857/1859), concluiu-se que as despesas com comissões da ARARAS a serem glosadas são as apresentadas na Tabela 31, fls.3.846;

- em janeiro/2006 foi acrescido o valor de R\$ 67.086,75, relativo à comissão apropriada pela INCOPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA (matriz/incorporadora), vide Tabela 23 e Razão à fl. 2437;

- o valor não havia sido incluído no demonstrativo elaborado pela fiscalizada (fls. 1857 a 1859).

Infração 002 do auto de infração de fls.4.039/4.053 e infração 003 do auto de infração de fls.4.054/4.072.

Quanto a glosa de despesas com diárias e viagens não comprovadas, consta:

- a fiscalizada não apresentou qualquer informação acerca das despesas lançadas na conta "311210101012 - DIARIAS, VIAGENS E CUSTOS", pertencente ao grupo da conta sintética superior 311210101 - ADMINISTRATIVAS, relativas aos meses de outubro, novembro e dezembro/2006 (Razão às fls. 2762 a 2771);

- da mesma forma, permaneceu silente quanto às despesas lançadas na conta "311210102023 - DIARIAS, VIAGENS E CUSTOS" (Razão às fls. 2848 a 3312), pertencente ao grupo da conta sintética superior **311210102** - VENDAS, ao longo de todo período sob fiscalização;

- a fiscalização reiteradamente solicitou essas informações por meio do item 3.7 do TIF nº 3 (fl. 855), dos itens 7.14 e 7.15 do TIF nº 7 (fl. 1434) e do Termo de Constatação Fiscal nº 2 (fls. 1436 a 1440);

- a partir dos Razão de fls. 2762/2771 e 2848/3312, as despesas com diárias e viagens glosadas devido a não comprovação ou apresentação de qualquer informação por parte da fiscalizada são apresentadas na Tabela 42 de fls.3.868 e resumidas às fls.3.869.

Infrações 003 e 001, dos autos de infração de fls.4.039/4.053 e 4.054/4.072.

Quanto à omissão de receitas financeiras não contabilizadas ou contabilizadas insuficientemente, relativa a juros decorrentes de mútuos ativos mantidos com empresas controladas/interligadas, consta:

- no item 12.1 do TIF nº 12 (fl. 1890), solicitou-se todos contratos de mútuo da SBDE, na qualidade de mutuante, mantidos no período fiscalizado;

- os contratos apresentados estão às fls. 3603 a 3756;

- a SBDE proveu recursos financeiros, através de mútuo, a quatro empresas controladas/interligadas, cujos sócios eram também sócios da SBDE, enumeradas às fls.3.847/3.848, item 6.1;

- no item 12.2 do TIF nº.12 (fls.1890), solicitou-se demonstrativo acerca da evolução dos contratos de mútuo ativos (saldos, amortizações e juros), ao que a fiscalizada respondeu com as planilhas (em meio eletrônico) juntadas às fls. 1907 e 1908;

- a SBDE, na qualidade de mutuante, não reconheceu praticamente nenhuma receita com juros oriundos dos contratos de mútuo, sendo que, os únicos quatro lançamentos dessa espécie são os transcritos na Tabela 32 de fls.3.848;

- na maioria dos casos, o prazo de vencimento final dos mútuos foi ignorado;

- na conta de resultado "311210104002 - JUROS RECEBIDOS" foram escriturados vários lançamentos de pequena monta que, salvo as exceções indicadas na Tabela 32, não guardam relação com os mútuos ativos mantidos pela SBDE;

- às fls.2470 a 2476 constam os créditos de maior representatividade nessa conta (valores superiores a R\$1.000,00), haja vista a grande quantidade de lançamentos de baixo valor (muitas vezes, apenas centavos);
- pode-se concluir que a SBDE não contabilizou, segundo o regime de competência (ou mesmo pelo regime de caixa), a maior parte dos juros decorrentes dos mútuos ativos;
- os contratos de mútuos ativos da SBDE (fls.3603/3756) seguiram um modelo padrão, conforme se verifica no art. 2º do contrato, o qual está transcrito às fls.3.849;
- as contas contábeis em que foram escriturados os mútuos ativos da SBDE são as relacionadas no item 13.4 do TIF nº 13 (fl. 1909), ratificadas pela fiscalizada à fl. 1919;
- os Razões individuais dessas contas estão às fls. 2459 a 2469.
- no ANEXO D do termo de verificação (fls. 3966 a 3968) consta Razão consolidado das contas de mútuos ativos da SBDE no período fiscalizado;
- no ANEXO E do termo de verificação (fls. 3969 a 3989) consta consolidação diária de lançamentos nas contas de mútuos ativos (total de débitos, créditos e saldo);
- com base no saldo diário dos mútuos ativos indicados no ANEXO E, na taxa avençada no art. 2º dos contratos de mútuo (juros simples de 1% ao mês), e no ANEXO F (fls.3990/4015), mediante aplicação de taxa *pro rata temporis* sobre o saldo diário, chega-se às receitas de juros decorrentes dos mútuos ativos que deveriam ser reconhecidas pela SBDE segundo o regime de competência;
- na Tabela 33, fls.3.849, apurou-se as receitas de juros decorrentes dos mútuos ativos que não foram contabilizadas pela SBDE, objeto da presente autuação;
- os valores foram obtidos da comparação entre as receitas que deveriam ter sido reconhecidas (ANEXO F, fls. 3990/4015) com as efetivamente consideradas no resultado tributável (Tabela 32 e planilha às fls. 1907 e 1908).

Infração 004, do auto de infração de fls.4.039/4.053 e infração 007 do auto de infração de fls.4.054/4.072.

Quanto às despesas com previdência complementar decorrentes de contratos que não guardam qualquer semelhança com a sistemática da previdência social oficial, consta:

- o contribuinte lançou, a título de previdência complementar, valores que totalizam: R\$255.056,71 no ano-calendário 2006 (exceto janeiro); R\$297.301,89 no ano-calendário 2007; e R\$123.278,79 no ano-calendário 2008;
- esses valores foram levados a resultado como despesa na conta "311210101009 - ENCARGOS PREV SOC COMPLEM", cujo Razão está às fls. 2713 a 2738;
- em resposta às intimações, o contribuinte apresentou, inicialmente: Extratos bancários contendo pagamentos com o histórico "VGBL FIX IND [...] VIDA E PREVIDÊNCIA" (fls. 1642 a 1830); e Propostas de adesão nos. 540255, 540256, 540258, 544475 (fls. 1622 a 1633), todas do plano denominado "Plano I de Previdência Privada Para Empregados e Dirigentes de Empresas", datadas de 25/08/1995;
- o "Plano I de Previdência Privada [...]", acima citado, não corresponde ao plano em vigor em 2006, 2007 e 2008, isso porque o débitos lançados nos extratos bancários (fls. 1642 a 1830) contêm o histórico "VGBL FIX IND [...] VIDA E PREVIDÊNCIA";
- no sítio da internet do BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA vê-se que o primeiro plano do tipo VGBL (ou seja, o citado nos históricos dos extratos apresentados) é o aprovado pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) no processo nº 15414.000810/2002-41, ou

seja, em 2002. Trata-se do VGBL Bradesco - Fix "VIDA GERADOR DE BENEFÍCIO LIVRE", cujo regulamento encontra-se às fls. 3757 a 3789;

- logo, o plano originalmente contratado fora renegociado ou simplesmente extinto mediante saque e aberto um novo plano;

- nas propostas de adesão nos. 0626080, 0626085, 0626089 e 0626090 (fls. 1634 a 1641), dos sócios MARCELO SCHLICKMANN, MAGNO SCHLICKMANN, JÂNIO DINARTE KOCH e MÁRIO SCHLICKMANN, ambas datadas de 08/08/2003, apresentadas pelo contribuinte, é mencionado justamente o processo da SUSEP nº 15414.000810/2002-41;

- o contribuinte apresentou, ainda: Propostas nos. 2793541, 2793542 e 2793543 do plano "MULTIPLANO GERAÇÃO 2", aprovado pela SUSEP no processo nº 001-02392/88 (fls. 1831 a 1836) para os sócios MELITO SCHLICKMANN, JÂNIO DINARTE KOCH e MÁRIO SCHLICKMANN, datadas de 10/04/2006; e apólices de seguro de vida em grupo e acidentes pessoais da METROPOLITAN LIFE SEGUROS E PREVIDÊNCIA e do SAFRA VIDA E PREVIDÊNCIA;

- os documentos apresentados comprovaram que os contratos com a METROPOLITAN LIFE e com o SAFRA VIDA E PREVIDÊNCIA são seguros de vida contratados para os empregados e dirigentes da empresa, sem qualquer irregularidade;

- mas em relação às despesas lançadas na mencionada conta "311210101009 -ENCARGOS PREV SOC COMPLEM" (Razão às fls. 2713 a 2738), correspondente aos contratos celebrados com o BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA, foram verificadas irregularidades conforme a seguir explanado;

- conforme art. 361 do RIR/1999 e artigos 2º, 3º, e 4º, da Instrução Normativa SRF nº 588/2005, as despesas com contribuições para previdência complementar não podem exceder a 20% (vinte por cento) do total de salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa vinculados ao plano;

- a partir da planilha de fls.1886/1889, verifica-se que as despesas com contribuições para previdência complementar escrituradas na conta "311210101009 - ENCARGOS PREV SOC COMPLEM" ultrapassaram, em muito, o limite de 20% da remuneração informada dos dirigentes vinculados ao plano em todos anos-calendário;

- a comparação é apresentada na Tabela 36 de fls.3.856;

- **além disto**, as despesas são pagamentos do plano VGBL BRADESCO - FIX, que não se assemelha à previdência social dedutível nos termos do art. 361 do RIR/1999 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V), pois permite o resgate antecipado das contribuições, se assim desejar o beneficiário;

- o regulamento do plano está parcialmente transcrito às fls.3.857 e a sua íntegra está às fls. 3757/3789;

- o mesmo se aplica ao PLANO EMPRESA DE APOSENTADORIA BRADESCO, cuja proposta foi efetuada em 25/08/1995 e o regulamento está às fls. 1623 e 1624;

- analisando-se as DIRFs de fls.3800/3805, constata-se a ocorrência de pagamentos, em junho/2008, do BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA com IR retido na fonte sob o código 5565 (Plano de Previdência Complementar - Tributação Exclusiva), aos sócios: MÁRIO SCHLICKMANN, no valor de R\$484.098,09; JÂNIO DINARTE KOCH, no valor de R\$ 542.043,00; MAGNO SCHLICKMANN, no valor de R\$ 316.321,06; MILTON SCHLICKMANN, no valor de R\$ 404.303,44; MARCELO SCHLICKMANN, no valor de R\$ 513.685,63; e MELITO SCHLICKMANN, no valor de R\$350.440,91;

- assim, foram adicionados os valores consignados às fls.3.858, embaixo.

Infração 004 do auto de infração de fls.4.054/4.072.

Quanto à realização da reserva de reavaliação não adicionada ao lucro líquido,

- no início do ano-calendário 2006, a SBDE (então denominada INCOPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA) possuía os saldos contábeis constantes na Tabela 5, de fls.3.825, originados da reavaliação de bens do ativo permanente procedida em outubro/2002 (Laudo SV-AVAL-322/2002 - fls. 3313 a 3322);

- conforme linha 14, da ficha 17, da DIPJ relativa à janeiro de 2006, (fls.212), em 31/01/2006, em decorrência das realizações de janeiro/2006, no valor de R\$181.517,7111, os saldos contábeis da SBDE referidos na mencionada Tabela 5 passaram a ser os que constam na tabela 6, de fls.3.826;

- no início do ano-calendário 2006, a COPOBRAS INDUSTRIAL DE PLÁSTICOS LTDA, CNPJ 82.996.554/0001-55 (doravante denominada COPOBRAS-I-SC) possuía os saldos contábeis assinalados na Tabela 7, de fls.3.826, originados da reavaliação de bens do ativo permanente procedida em outubro/2002 (Laudo SV-AVAL-323/2002 - fls. 3323 a 3332);

- em 31/01/2006, em decorrência das realizações de janeiro/2006, no valor de R\$387.282,57, os saldos contábeis da COPOBRAS-I-SC referidos na Tabela 7 passaram a ser os que constam na Tabela 8, de fls.3.826;

- em 31/01/2006 foi constituída a COPOBRAS INDUSTRIAL DE EMBALAGENS LTDA, CNPJ 07.943.370/0001-01 (doravante denominada COPOBRAS-II- SC) - fls 2086 a 2095. Do Capital Social inicialmente subscrito, no total de R\$21.000.000,00, a COPOBRAS-I-SC integralizou em bens o montante de R\$17.616.866,00, representando, portanto, 83,8899% do Capital Social da COPOBRAS-II-SC;

- no Anexo I do ato de constituição (fls. 2096 a 2098)18 verifica-se que, dentre os bens integralizados na então recém constituída COPOBRAS-II-SC, há 52 bens reavaliados pela COPOBRAS-I-SC em outubro/2002. Verificando as colunas "VALOR ATUAL" e "DEP ACUM" do referido Anexo I, a integralização procedida na COPOBRAS-II-SC tem o desdobramento exposto na Tabela 9, fls.3.826;

- após a subscrição e integralização em bens na COPOBRAS-II-SC, os saldos contábeis da COPOBRAS-I-SC referidos na Tabela 8 passaram a ser os que constam na Tabela 10, de fls.3.827;

- ainda em 31/01/2006, a COPOBRAS-I-SC foi incorporada pela SBDE - vide 20a. Alteração contratual às fls. 5 a 30. Com isso, os saldos contábeis da SBDE referidos na Tabela 6 foram acrescidos dos valores incorporados da COPOBRAS-I-SC, mostrados na Tabela 10;

- em decorrência da incorporação da COPOBRAS-I-SC pela SBDE, esta passou a ser controladora da COPOBRAS-II-SC, com 83,8899% do seu capital (vide art. 7º, §1º, do Contrato Social da COPOBRAS-II-SC, após primeira alteração - fls. 2106 e 2107);

- a integralização foi realizada em bens, parte deles objeto da reavaliação procedida em outubro/2002;

- o Razão da conta "RESERVAS DE REAVALIAÇÃO" da COPOBRAS-I-SC de janeiro/2006 (antes da incorporação) está à fls.2.221. À vista dos fatos acima descritos, percebe-se que há impropriedades na descrição desses lançamentos contábeis;

- partindo-se do saldo inicial da conta, de R\$ 28.824.164,83 (coincidente com o mostrado na Tabela 7), os dois primeiros lançamentos (débitos de R\$ 13.794.260,45 e R\$168.523,49, que somam R\$13.962.783,94) correspondem à integralização na COPOBRAS-

- o terceiro e o quarto lançamentos (débitos de R\$14.642.621,81 e R\$218.759,08, que somam R\$14.861.380,89) correspondem ao valor incorporado pela SBDE, menos a parcela da Reserva de Reavaliação realizada pela própria COPOBRAS-I-SC em janeiro/2006 (R\$ 14.861.380,89 - R\$ 387.282,57 = R\$ 14.474.098,32);

- o Razão da conta "RESERVA REAVALIAÇÃO BENS PRÓPRIOS" da SBDE a partir de fevereiro/2006 (após a incorporação) está às fl. 2219 e 2220. Após dois lançamentos iniciais, de 1º/02/2006, o saldo fica em R\$ 31.950.341,87. Portanto, as contas pertinentes à reavaliação de bens próprios da SBDE (após incorporação) têm os saldos mostrados na Tabela 11 de fls.3.827;

- ainda em decorrência da incorporação de 31/01/2006, a integralização procedida pela COPOBRAS I-SC (incorporada) na COPOBRAS-II-SC, detalhada na Tabela 9, originou os seguintes saldos na SBDE (incorporadora):

- ATIVO/INVESTIMENTOS/PARTICIPAÇÕES EM CONTROLADAS (Razão à fl. 2241)

(+) COPOBRAS II SC R\$3.654.082,06

(+) COPOBRAS II SC REAVALIAÇÃO R\$13.962.783,94

(=) PARTICIPACOES EM CONTROLADAS R\$ 17.616.866,00

- PATRIMÔNIO LÍQUIDO / RESERVAS RESERVA REAVALIAÇÃO BENS COLIGADAS R\$13.962.783,94 (Razão à fl. 2242)

- os saldos acima podem ser confirmados após os lançamentos de 1º/02/2006, nas contas "Investimentos - PARTICIPAÇÕES EM CONTROLADAS" (Razão à fl. 2241) e "Patrimônio Líquido - RESERVA REAVALIAÇÃO BENS COLIGADAS" (Razão à fl. 2242);

- então, em 1º/02/2006, imediatamente após os eventos de constituição da COPOBRAS-II-SC e incorporação da COPOBRAS-I-SC, a SBDE detinha os saldos em contas de Reserva de Reavaliação apresentados na Tabela 12 de fls.3.828;

- tais fatos e valores têm origem na Reserva de Reavaliação empregada na **integralização do Capital Social da COPOBRAS-II-SC**, no valor de R\$13.962.783,94, **cujá realização não foi adicionada ao lucro líquido da SBDE** na forma prescrita pelo art. 439 do RIR/1999;

- assim houve violação aos incisos I e III do parágrafo único do art. 439 do RIR/1999, e ao artigo 441, do RIR/99 e Parecer Normativo CST nº 69, de 1986, pois não foi computada no lucro real da investidora SBDE a parcela de realização decorrente do recebimento de lucros auferidos pela investida COPOBRAS-II-SC, tendo sido a Reserva de Reavaliação constituída indevidamente na investida COPOBRAS-II-SC;

- desta forma, a investida COPOBRAS-II-SC adotou um procedimento incorreto, realizando a Reserva de Reavaliação na sua própria escrituração, e, apenas as parcelas decorrentes da depreciação dos bens reavaliados;

- a **Reserva de Reavaliação constituída na investida COPOBRAS-II-SC (conforme já mencionado, indevidamente) foi baixada e transferida para contas de Lucros Acumulados** à medida que ocorreu a depreciação dos ativos reavaliados. Esses

lançamentos podem ser verificados no Razão da conta sintética "LUCROS ACUMULADOS" - fls. 2246 a 2264;

- ocorreu a depreciação dos ativos reavaliados. Esses lançamentos podem ser verificados no Razão da conta sintética "LUCROS ACUMULADOS" - fls. 2246 a 2264;

- conforme Tabela 9, **a participação da SBDE na COPOBRAS-II-SC, desde a constituição (em 31/01/2006) e até a incorporação pela própria SBDE (em 15/11/2008)**, se deu com a integralização exclusivamente em bens, parte deles objeto de reavaliação. A fração de reavaliação em relação ao total integralizado pela SBDE é igual a 79,2580%, como detalhado na Tabela 16 de fls.3.832;

- considerando o prescrito no RIR/1999, art. 439, parágrafo único, III, bem como o exposto na mencionada Tabela 16, à medida que os lucros apurados na COPOBRAS-II-SC foram distribuídos para a SBDE, 79,2580% desses valores deveriam ser computados no lucro real **da investidora;**

- na Tabela 17 de fls.3.832, estão resumidos os lucros líquidos apurados pela COPOBRAS-II-SC, obtidos da contabilidade apresentada (Razão da conta "LUCRO LÍQUIDO EXERCÍCIO" às fls. 2271 a 2273), bem como se detalha a parte desse lucros que couberam à SBDE, equivalentes à sua participação no capital social, igual a 83,8899%;

- concluiu a Fiscalização que, além da distribuição de lucros detalhada na Tabela 19, de fls.3.833/3.834, a SBDE também recebeu lucros através da incorporação de saldo da conta de Lucros Acumulados que lhe cabia na data da incorporação da COPOBRAS-II-SC;

- registrou a Fiscalização que não se está tributando o lucro recebido pela SBDE, uma vez que o fato tributável é a realização da Reserva de Reavaliação empregada na integralização do capital da COPOBRAS-II-SC;

- procedeu-se à inclusão, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, da parcela de Reserva de Realização realizada na forma do RIR/1999, art. 439, parágrafo único, III, consubstanciada nos valores da coluna [D] da Tabela 21, a seguir resumidos:

Ano-calendário 2007: R\$ 664.894,08; e

Ano-calendário 2008: R\$ 6.330.059,45.

Infração 005 do auto de infração de fls.4.054/4.072. Quanto aos juros passivos indedutíveis, consta:

- no item 13.3 do TIF nº 13 (fl. 1909), solicitou-se informações acerca de todas contas contábeis em que escriturados empréstimos, financiamentos e mútuos PASSIVOS da SBDE no período fiscalizado;

- foi informado que além das 73 contas relacionadas no Anexo I do TIF nº13 (fls. 1910 a 1912), haveria uma conta adicional (fl. 1923);

- no ANEXO B do termo de verificação (fls. 3885 a 3944) providenciou-se um Razão consolidado de todas contas que representassem empréstimos, financiamentos e mútuos PASSIVOS da SBDE no período fiscalizado;

- tais contas correspondem àquelas relacionadas no Anexo I do TIF nº 13 (fls. 1910 a 1912) mais a conta "2.2.1.011.000008 - COIM BRASIL LTDA", indicada pela fiscalizada às fl. 1923;

- no ANEXO C do termo de verificação (fls. 3945 a 3965) consta consolidação diária de lançamentos (total de débitos, créditos e saldo) de todas contas de empréstimos, financiamentos e mútuos passivos;
- a partir dessa consolidação diária pode-se determinar o SALDO PASSIVO MÉDIO da SBDE em cada período de apuração, ou seja, a cada ano-calendário, o qual está demonstrado às fls.3.850, embaixo;
- os mútuos ATIVOS mantidos pela SBDE no período fiscalizado são os descritos às fls.3.847, item 6.1;
- no ANEXO E do termo de verificação (fls. 3969 a 3989) consta consolidação diária de lançamentos (total de débitos, créditos e saldo) de todas contas de mútuos ativos;
- a partir dessa consolidação diária pode-se determinar o SALDO ATIVO MÉDIO da SBDE em cada período de apuração, ou seja, a cada ano calendário, o qual está demonstrado às fls.3.851, em cima;
- as despesas com juros e variações monetárias PASSIVAS da SBDE no período fiscalizado foram escrituradas nas contas de resultado "JUROS PAGOS" (Razão às fls. 2477 a 2652) e "VARIAÇÕES MONET. PASSIVAS" (Razão às fls. 2653 a 2712), estando os totais mostrados na Tabela 34, de fls.3.851;
- a SBDE escriturou receitas financeiras (juros e variações monetárias ativas) nas contas "JUROS RECEBIDOS" e "VARIACOES MONET. ATIVAS";
- essas receitas provieram das atividades comerciais usuais da empresa (por exemplo: recebimentos de clientes em atraso), portanto, têm natureza distinta daquelas decorrentes dos empréstimos/mútuos;
- na maioria das vezes, as receitas decorrentes dos mútuos ativos sequer foram reconhecidas pela SBDE, sendo que as poucas exceções foram os lançamentos indicados na já apresentada Tabela 32, de fls.3.848;
- verifica-se que a SBDE manteve concomitantemente, no ano-calendário 2008, mútuos ativos (com empresas controladas/interligadas) e obrigações passivas (com instituições financeiras e outros credores) remunerados a taxas distintas, **o que originou despesas indedutíveis para fins tributários;**
- o fato de a fiscalizada manter concomitantemente passivos oriundos de financiamentos contraídos com terceiros e mútuos repassados a empresas controladas ou interligadas não caracteriza, por si só, infração;
- ocorre que, no ano-calendário 2008, estes foram remunerados a uma taxa média significativamente inferior à praticada para as obrigações da mesma espécie;
- assim, se o contribuinte contrai financiamentos e outras obrigações com encargos à taxa "X" e, concomitantemente, é mutuante de empresas controladas/interligadas recebendo remuneração com taxa menor "Y", a consequência é um déficit para o mutuante em valor igual à diferença de taxas "X" - "Y" aplicada sobre o valor do mútuo;
- este déficit, para fins tributários, é despesa desnecessária, devendo ser adicionada no cômputo do lucro real;
- assim, conforme já mencionado, o SALDO PASSIVO MÉDIO da SBDE no ano de 2008, está demonstrado às fls.3.850, embaixo, sendo o seu valor, R\$102.168.114,28;
- no mesmo período, o total de despesas financeiras com juros e variações monetárias passivas foi de R\$ 21.228.446,35, conforme tabela 34, fls.3.851;

- desse total de despesas, devem ser desconsideradas para esta autuação, as despesas que tiveram como contrapartida parcelamentos de obrigações tributárias, ou seja, os lançamentos cujo débito foi escriturado na conta de resultado "311210103002 - JUROS PAGOS" (Razão às fls. 2572 a 2652) e o respectivo crédito em contas do Passivo referentes a parcelamentos tributários;
- os lançamentos com essas características estão transcritos na Tabela 35, fls.3.852/3.853, e somam R\$ 1.283.269,27;
- a desconsideração de tal montante prende-se ao fato de que a origem de tais despesas (parcelamentos tributários) não integrou o saldo passivo médio dos empréstimos, financiamentos e mútuos passivos da SBDE anteriormente mencionados;
- pode-se concluir que, no ano-calendário 2008, a taxa média PASSIVA foi de 19,5219% ao ano, calculada conforme fórmula apresentada às fls.3.853;
- por outro lado, nos contratos de mútuos ATIVOS mantidos pela SBDE (fls. 3603 a 3756) previa-se, sem exceções, juros simples de 1% ao mês, equivalentes à taxa de 12% ao ano (vide tópico 6.3 às fls.3.849);
- considerando o saldo médio dos mútuos ATIVOS no ano-calendário 2008, de R\$13.214.533,45 (vide tópico 7.2, fls.3.851, em cima), a despesa financeira que deve ser glosada no ano-calendário 2008 é de R\$993.986,58, conforme demonstrada às fls.3.853, embaixo.

Infração 005 do auto de infração de fls.4.039/4.053 e infração 006 do auto de infração de fls.4.054/4.072.

Quanto às adições não computadas na apuração do lucro real decorrentes de despesas com diárias e viagens indedutíveis para fins fiscais, consta:

- nos anos-calendário 2006 (exceto janeiro), 2007 e 2008, a SBDE deduziu mais de R\$ 10,8 milhões a título de despesas com diárias e viagens;
- esse montante foi escriturado em duas contas distintas: 311210101012, vinculado ao grupo de despesas operacionais administrativas - Razão às fls. 2739 a 2847; e 311210102023, do grupo de despesas operacionais vendas - Razão às fls. 2848 a 3312;
- os valores são discriminados na Tabela 37 de fls.3.861;
- a Interessada foi intimada a apresentar documentos comprobatórios daquelas contas;
- foi realizada amostragem das despesas considerando o mês de maio/2007 da conta "311210101012 - DIARIAS,VIAGENS E CUSTOS";
- os lançamentos contábeis de despesas desse período foram confrontados, caso a caso, com a documentação até então apresentada pela fiscalizada (vide planilha anexa ao Termo de Constatação Fiscal nº 2 - fls. 1438 a 1440);
- a fiscalizada apresentou planilhas de fls.1453/1533 referentes exclusivamente à conta "**311210101012 - DIARIAS, VIAGENS E CUSTOS**" (Razão às 2739/2847), pertencente ao grupo da conta sintética superior **311210101 - ADMINISTRATIVAS**;
- **nada** foi apresentado em relação à conta "311210102023 - DIARIAS, VIAGENS E CUSTOS" (Razão às 2848 a 3312), pertencente ao grupo da conta sintética superior **311210102 - VENDAS**;
- mesmo intimada a segregar as despesas em desacordo com a legislação (item 7.14 do TIF nº7), nada fez a fiscalizada nesse sentido;

- da amostra feita para o mês de maio/2007 da conta "**311210101012** -DIARIAS, VIAGENS E CUSTOS", cujo total foi de R\$173.308,14, utilizando as planilhas acima mencionadas, concluiu-se que a maior parte é atribuída, de forma genérica, a "motoristas": são R\$ 111.133,68, ou seja, 64,12%99 das despesas escrituradas na conta "311210101012 - DIARIAS, VIAGENS E CUSTOS" em maio/2007;
- na Tabela 38 de fls.3.863/3.864, constam as informações apresentadas pela fiscalizada (obtidas de parte das planilhas fornecidas pela fiscalizada, fls.1490/1493);
- os documentos apresentados para justificar as despesas com motoristas consistiram de notas/recibos que contemplariam várias refeições numa única parada, **sem identificação do(s) responsável(is) pela despesa**, ou mesmo **sem a discriminação da quantidade de refeições, mas em valores incompatíveis com a alimentação de apenas uma pessoa**;
- vários dos documento apresentados (fls. 868 a 1432) **sequer eram de natureza fiscal**, mas simples "notas de controle", "notas de despesas", "comprovantes de despesa", recibos e similares, portanto, não hábeis para a comprovação das despesas;
- além disto, tratando-se de despesas geradas por motoristas, seria de se esperar que os valores lhes fossem restituídos de forma individualizada;
- ocorre que, do exame do resumo gerado pelo Sistema Integrado de Pagamentos (SIP), fls. 868, 942, 1062, 1209, 1282 e 1391, que consta informação de como foram liquidadas as despesas, verificou-se que a restituição se deu sempre por meio de um único cheque (vide coluna específica na Tabela 39, fls.3.864);
- tal informação retirada do sistema SIP é ratificada pelos lançamentos a crédito nas contas do grupo do Ativo Circulante "1110201 - BANCOS CTE. MOVIMENTO" transcritos na Tabela 40, fls.3.866, coincidentes em valor e identificação do cheque;
- em nenhum documento apresentado pela fiscalizada pretendendo justificar as despesas genericamente atribuídas a motoristas (fls.868/1432) consta a identificação da pessoa responsável ou mesmo o **CNPJ da empresa que suportou o encargo**;
- tal formalidade é essencial, pois impediria que um mesmo documento se prestasse a "comprovar" despesas de diferentes empresas repetidamente, inclusive do mesmo grupo econômico;
- a possibilidade de segregação das despesas indedutíveis foi facultada à fiscalizada (item 7.14 do TIF nº 7 - fl. 1434), que nada fez nesse sentido;
- assim, a partir das informações prestadas pela fiscalizada em cumprimento ao item 7.15 do TIF nº 7 (fl. 1434), materializadas nas planilhas de fls. 1453/1533, foram identificadas as despesas com diárias e viagens da conta "**311210101012** - DIARIAS, VIAGENS E CUSTOS" atribuídas genericamente a "motoristas";
- o resultado desta apuração consta do ANEXO G do termo de verificação, (fls.4016/4021);
- tais despesas foram consideradas indedutíveis para fins fiscais, estando na Tabela 41 de fls.3.867, as totalizações mensal e de cada período de apuração;
- registrou a Fiscalização que a obrigação de manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais é do contribuinte (art. 251 do RIR/1999);
- assim, tratando-se de despesa aceita por liberalidade da administração da empresa, mas que é indedutível para fins fiscais, foi procedida adição no lucro real.

Infração 008 do auto de infração de fls.4.054/4.072.

Quanto à glosa de despesa indedutível decorrente de juros incidentes sobre débitos de IRPJ e CSLL incluídos no PAEX, consta:

- no ano de 2007, além da exclusão acima mencionada, a fiscalizada levou a resultado despesa com juros incidentes sobre os débitos consolidados no PAEX, correspondentes à variação mensal da TJLP (vide art. 3º, § 3º, da Medida Provisória nº 303/2006);
- o primeiro e mais relevante lançamento dessas despesas ocorreu em 15/08/2007, no valor de R\$1.341.605,35;
- foi levada a resultado através da conta "311210103002 - JUROS PAGOS";
- o lançamento contábil está transcrito na Tabela 45 de fls.3.873, embaixo, e seu valor coincide com a rubrica "TJLP acumulada" do "Extrato da Dívida PAEX" juntado às fls.1874;
- após o lançamento acima indicado (na Tabela 45), mês a mês a fiscalizada lançou despesas de juros referentes a atualização do saldo do PAEX, correspondente à variação da TJLP;
- esses demais lançamentos estão indicados na Tabela 46, de fls.3.874, onde são mostrados os créditos na conta do Passivo Circulante "211030100001 - REFIS/PAES/PAEX" e do Passivo Não Circulante "222010100002 - REFIS/PAES/PAEX";
- as contrapartidas desses lançamentos são débitos na conta de resultado "311210103002 - JUROS PAGOS"108, cujo Razão está às fls. 2557/2644;
- conforme já mencionado, os juros decorrentes de débitos de IRPJ e CSLL consolidados no PAEX são indedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;
- tratando-se de despesa indedutível, a parcela correspondente ao IRPJ e à CSLL das despesas de juros (atualização do PAEX pela TJLP) deve ser adicionada no cômputo do lucro real;
- até o evento mostrado na Tela 4 (ou seja, até 29/04/2008), o total da dívida consolidada no PAEX era de R\$ 22.546.599,88 (vide extrato e demonstrativo às fls. 1872 e 1874);
- a partir de então, com a inclusão dos débitos referentes ao processo nº.11516.000568/99-22, o total da consolidação passou para R\$ 24.229.879,10 (vide Tela 3);
- o detalhamento constante no ANEXO H do termo de verificação (fls. 4022/4026) mostra que, do valor consolidado no PAEX, R\$7.121.314,72 são referentes ao IRPJ e à CSLL (principal, multa e juros);
- assim, até 29/04/2008, os débitos de IRPJ e de CSLL correspondem a 31,5849% da consolidação;
- após 29/04/2008, essa proporção passou a ser 29,3906%;
- aplicando-se essas mesmas proporções nos lançamentos indicados na Tabela 45 e na Tabela 46, apura-se as parcelas correspondentes ao IRPJ e à CSLL nas despesas com juros incidentes sobre os débitos consolidados no PAEX, o que é mostrado na Tabela 47 de fls.3.875;
- do exposto, deve ser adicionado parte das despesas com juros incidentes sobre os débitos consolidados no PAEX (parcela indedutível para fins tributários) no cômputo do lucro real, valores esses obtidos da soma da coluna [C] da mencionada Tabela 47, respectivamente, para os anos de 2007 e 2008.

Infração 009, do auto de infração de fls.4.054/4.072.

Quanto às exclusões indevidas, subvenção para custeio, consta:

- na apuração do lucro real do ano-calendário 2008 (LALUR à fl. 631), a fiscalizada excluiu, dentre outros, os seguintes valores: R\$ 652.135,68, sob a rubrica "3.06 -Incentivos Estaduais"; e R\$ 35.640,00, sob a rubrica "3.07 - Incentivos Municipais";

- intimada a se pronunciar, a fiscalizada apresentou: Termo de Acordo nº 2006.000092 (fls. 1604 a 1607), firmado entre a Secretaria de Estado da Paraíba e a filial 0003 da SBDE (COPOBRAS-PB);

- ocorre que estas exclusões realizadas pelo contribuinte não preenchem os requisitos dos artigos 392, I, 443 e 545, do RIR/1999 e do Parecer Normativo CST nº 112/78 (publicado no DOU de 11/01/1979);

- assim, foram glosadas as exclusões.

Infração 010 do auto de infração de fls.4.054/4.072.

Quanto à exclusões indevidas do lucro real referentes a juros de mora de débitos de IRPJ e CSLL incluídos no PAEX, consta:

- na apuração do lucro real do ano-calendário 2007 (LALUR à fl. 589), a fiscalizada excluiu, dentre outros, o valor de R\$6.636.074,16, sob a rubrica "3.04 - PAEX Juros (TJLP/Selic);

- no item 11.6 do TIF nº 11 (fl. 1838), a fiscalizada foi intimada a apresentar memória de cálculo e informar a base legal que teria considerado para tal exclusão;

- em resposta, apresentou a informação de fls. 1869 e 1870, acompanhada de demonstrativos de débitos do Parcelamento Excepcional (PAEX) e memória de cálculo juntados às fls. 1872 a 1874;

- dos dados apresentados (fls.1872/1874), depreende-se que a exclusão registrada no LALUR (fl. 589) sob a rubrica "3.04 - PAEX Juros (TJLP/Selic)" tem a composição indicada na Tabela 43 de fls.3.869;

- no que se refere aos valores indicados na Tabela 43, a fiscalizada procedeu aos lançamentos contábeis transcritos na Tabela 44, de fls. 3.870;

- nenhum destes valores foi levado ao resultado do período (ou seja, considerado no lucro líquido): os débitos foram registrados em conta do Patrimônio Líquido (251030300001 - AJUSTES EX ANTERIORES) e os créditos em conta do Passivo Não Circulante (222010100002 - REFIS/PAES/PAEX);

- não tendo integrado o lucro líquido do ano-calendário 2007, a fiscalizada reconheceu as despesas com juros de mora decorrentes da adesão ao PAEX (detalhada na Tabela 43) na exclusão registrada no LALUR, ou seja, apenas para fins de apuração do lucro real;

- o parcelamento instituído pela Medida Provisória nº 303/2006, designado PAEX, abarcou totalidade dos débitos da pessoa jurídica (ressalvados os relacionados no art. 2º daquele diploma) constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União ou do INSS, mesmo que discutidos judicialmente;

- nesse escopo, a adesão da fiscalizada ao PAEX incluiu débitos relativos ao IRPJ e à CSLL, dentre outros, inclusive multas e juros de mora;

- ocorre que os juros de mora decorrentes dos débitos de IRPJ e CSLL não são dedutíveis para fins tributários e, como tal, a exclusão considerada na apuração do lucro real do ano-calendário 2007 é, em parte, indevida;

- a Tela 3 de fls.3.871, apresenta o demonstrativo dos débitos consolidados no PAEX pela SBDE;
- comparando o "demonstrativo dos débitos" apresentados pela fiscalizada às fls.1872, com a mencionada Tela 3, verifica-se diferença nos valores dos débitos com a RFB;
- na Tela 3, o total é de R\$ 20.192.427,35, enquanto que no demonstrativo apresentado pela fiscalizada, consta R\$ 18.509.148,13;
- a diferença decorre de evento registrado no sistema em 29/04/2008, quando foi incluído o processo n° 11516.000568/99-22 no PAEX (vide Tela 4 e Tela 5, respectivamente);
- tal processo trata de parcelamento de lançamento de IRRF que não tem repercussão na infração aqui analisada;
- tendo ocorrido em 29/04/2008, o evento de inclusão do processo n°.11516.000568/99-22 não repercutiu na exclusão registrada na apuração do lucro real do ano-calendário 2007 que ora se discute;
- apenas no âmbito da RFB (ou seja, sem considerar os débitos junto à PGFN), o PAEX contempla débitos da matriz/incorporadora (SBDE) e de duas incorporadas: INCOPLAST PR (CNPJ 00.776.108) e COPOBRAS I SC (CNPJ 82.996.554);
- os demonstrativos exibidos na Tela 6, Tela 7 e Tela 8 evidenciam que há 47 débitos relativos ao IRPJ e 143 débitos relativos à CSLL;
- tendo por base que os juros de mora desses débitos de IRPJ e de CSLL são indedutíveis para fins fiscais, a exclusão registrada no LALUR sob a rubrica "3.04 - PAEX Juros (TJLP/Selic)" deve ser glosada na medida a que corresponder ao IRPJ e à CSLL;
- no ANEXO H do termo de verificação (fls. 4022/4026) detalha-se cada um dos débitos de IRPJ e CSLL incluídos no PAEX;
- o total dos juros de mora dos débitos de IRPJ e CSLL é R\$ 4.056.422,06;
- analisando o demonstrativo apresentado pela fiscalizada em cumprimento ao item 11.6 do TIF n°11 (fl. 1873), no qual é detalhada a exclusão registrada no LALUR (fl. 589) sob a rubrica "3.04 - PAEX Juros (TJLP/Selic)", vide Tabela 43, verifica-se que parte é oriunda de ajuste contábil (complemento) em relação a passivo já reconhecido pela fiscalizada antes da adesão ao PAEX, (vide demonstrativo de fls.3.873);
- o total dos juros de mora dos débitos junto à RFB originalmente incluídos no PAEX foi de R\$ 9.469.189,47 (vide demonstrativo de fl.1872);
- portanto, a parcela correspondente ao IRPJ e à CSLL representa 42,8381% desses juros;
- aplicando-se a mesma proporção, conclui-se que a parcela correspondente ao IRPJ e à CSLL no ajuste contábil acima mencionado é de R\$ 1.749.940,73107, valor este que não poderia ter sido excluído na apuração do lucro real do ano-calendário 2007 por ser indedutível para fins tributários;
- assim, procede-se à glosa de parte da exclusão registrada no LALUR sob rubrica "3.04 - PAEX Juros (TJLP/Selic)", no valor de R\$1.749.940,73107.

#### Multas de ofício.

Quanto às multas lançadas, consta às fls.3.876/3.877, as razões que levaram a Fiscalização lançar as multas de 112,5% e 150%. Tendo sido constatada a ocorrência de fatos relacionados com a presente autuação que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, foi formalizado Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal, protocolizada sob o n° 11516.722012/2011-66 (Portaria RFB n° 2.439/2010).

Às fls.3.877/3.878, consta Tabela 48 apresentando resumo das infrações apuradas. Às fls.3.878 também consta a Tabela 49 que apresenta resumo do lucro/prejuízo fiscal verificado quando da ação fiscal.

Por sua vez, no item 16 do Termo de Verificação, fls.3.878, consta demonstrativo das compensações de saldos negativos de IRPJ e CSLL efetuadas de ofício pela Fiscalização. Foram registradas e detalhadas nos itens 16.2 e 16.3, fls.3.879/3.880, incorreções na apuração de saldos negativos nas DIPJ.

Inconformada com o crédito tributário originado da ação fiscal da qual teve ciência do lançamento em 14-12-2011, a Interessada apresentou em 13-01-2012, impugnações instruídas com documentos, arguindo, em síntese, o que segue.

Impugnação ao auto de infração de fls. 4.027/4.038.

Quanto ao lançamento do IRPJ e da CSLL, alegou as mesmas questões de fato e de direito acompanhadas dos mesmos documentos, (fls.4.081/4.155, para o IRPJ, e fls.4.671/4.745, para a CSLL).

As alegações que objetivaram obstar a glosa de despesas com comissões pagas à ARARAS REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA, (infração 001), em síntese, foram:

- o fato de 22% das comissões sobre vendas pagas pela Impugnante serem direcionadas à Araras não trás subsídio algum a fundamentar uma autuação;
- a relação contratual é entre ambas as partes sendo que é de total conveniência da Impugnante a decisão de qual empresa de representação comercial irá contratar;
- ademais, por ser um trabalho autônomo que, na maioria das vezes depende apenas do serviço prestado pela pessoa do Representante Comercial, isto requer confiança na contratação de modo que é compreensível a preferência da Impugnante em contratar com a Araras;
- ainda que esses 22% de comissões não fossem direcionados à Araras, as despesas com intermediação ocorreriam da mesma forma, com outros representantes;
- a alegação de incapacidade operacional decorreu, tão somente, de sua avaliação e interpretação pessoal ante os fatos apresentados. Em outras palavras, a conclusão da fiscalização calcou-se exclusivamente em indícios;
- o fato de a Araras Representação Comercial Ltda. teria intermediado vendas para fora do Estado de Santa Catarina não pode servir de motivação para a referida autuação por suposta alegação de violação de cláusulas contratuais, uma vez que tal circunstância é norma nas suas atividades;
- inclusive, este fato é previsto expressamente no contrato de representação comercial pactuado entre a Impugnante e a Araras juntado ao processo pela fiscalização, conforme parágrafo segundo da Cláusula Sexta;
- a empresa Araras, assim como parte de seus sócios (i.e., o sócio Fábio Becker Soeth), estavam devidamente registrados no Conselho Regional de Representantes Comerciais de Santa Catarina — CORESC, conforme comprovado pelos documentos anexos;
- o Autuante, a fim de verificar a efetiva prestação de serviços de representação comercial, realizou diligência de coleta de informações a um dos maiores clientes da Impugnante;
- questionando-a sobre a empresa de intermediação das operações realizadas entre esta e a Impugnante, uma funcionária do cliente respondeu desconhecer tal empresa e que geralmente as negociações eram efetuadas com um funcionário da autuada;

- há que se ressaltar neste ponto que é costumeiro que a representação comercial não esteja vinculada à sua razão social. Explica-se: por ser um trabalho totalmente pessoal, de contato com clientes e intermediação de operações, são raras as vezes em que se associa trabalho do representante à sua razão social;
- tampouco a Araras Representação Comercial Ltda., apresenta-se aos clientes da Impugnante com seu nome de registro;
- a ideia de que os clientes da Impugnante deveriam ter conhecimento do nome da empresa de representação comercial é uma suposição fora da realidade deste tipo de operação de intermediação;
- a linha que diferencia a atuação da Impugnante e da Araras, aos olhos do cliente, é tão tênue que na maioria das vezes torna-se imperceptível;
- até mesmo porque, ante o grande renome e credibilidade aliado ao nome da Impugnante, há quase trinta e cinco anos dominando o seu setor de atuação no mercado, por certo que é mais vantajoso, tanto para Impugnante quanto para a empresa intermediadora e também para seus clientes, que as intermediações ocorram sem atribuir nomes às intermediadoras;
- além disto, a relação contratual entre a Impugnante e a Araras não impede que aquela permaneça em contato com seus clientes e, por vezes, negocie vendas;
- a função da ARARAS é de representação e intermediação dos negócios o que não exclui a atuação da Impugnante;
- aliás, nem deve, conforme previsto no próprio contrato firmado entre a Impugnante e a ARARAS que estabelece que havendo a aprovação do pedido a REPRESENTADA (Impugnante) se responsabilizará por todo o trâmite comercial;
- assim, o fato de a funcionária inquirida (Sra. Luciana Albiero) ter respondido que o e-mail pelo qual as mensagens automáticas eram encaminhadas via sistema de informação SAP diretamente para SBDE, após serem definidos os tipos de produtos e os valores unitários, referencia a INCOPLAST, e que as negociações são feitas pelo funcionário da SBDE Gleison Garcia, não descaracteriza os serviços de intermediação e representação prestados pela Araras, até mesmo porque, esta sistemática está completamente de acordo com regra contratual previamente estabelecida entre as partes;
- desta forma, a conclusão extraída pela Fiscalização ante sua constatação de que INCOPLAST era a denominação da SBDE antes dos eventos de incorporação de 2006, tratando-se do mesmo nome trazido no email informado pela inquirida, é irrelevante;
- este é um procedimento previsto no contrato de representação tanto na cláusula supracitada, quanto na Cláusula 2ª, parágrafo primeiro, do contrato;
- o contrato firmado entre Araras e a Impugnante não contém cláusulas de favorecimento, pois se trata de instrumento padrão, utilizado para os demais representantes, com pequenas alterações de um para outro (como exemplo, vide o contrato da General Merchandise Ltda., citada pelos Fiscais no Termo de Verificação Fiscal);
- o fato de parte de seus sócios serem os filhos e esposa dos sócios da Impugnante, não pode sustentar a afirmação de que a Araras é utilizada como mera fachada da Impugnante, pois proceder desta forma é desconsiderar a sua história;
- a Araras Representação Comercial Ltda., não há como se negar, foi constituída, em parte por parentes de sócios e ex-funcionários da Impugnante, e, até mesmo, com o incentivo desta, a fim de bem atender alguns de seus importantes clientes, não havendo qualquer problema de uma empresa ter sócio que possui relação de parentesco com o sócio de outra

empresa, visto que, no sistema normativo tributário vigente, incluindo-se a Lei n.º. 4886/96, não há nenhuma norma que impeça operações mercantis entre pessoas que possuam afinidade de parentesco;

- ressalte-se que, além de parte dos sócios com vínculo de parentesco (como, por exemplo, o sócio Alex Schlickmann), os sócios Fábio Becker Soeth e Nazareno Júlio Pereira, que não fazem parte da família dos sócios da Impugnante, tinham forte atuação nas intermediações realizadas;

- além disto, diante do promissor mercado de representação comercial, aliado ao sucesso dos produtos da Impugnante, seus sócios vislumbraram a oportunidade de propiciar parte deste segmento a Cia. a pessoas de seu convívio e confiança;

- aliás, trata-se de decisão estratégica do ponto de vista comercial, objetivando um tratamento próximo de alguns de seus principais clientes;

- o fato de incluírem filhos e esposa na sociedade da Araras é uma questão de decisão interna, de visão futura de negócios, de manutenção de relacionamento com seus clientes, etc. Até porque, com sobrenome forte e bastante conhecido — atrelado aos sócios da Impugnante — alguns sócios poderiam desenvolver este negócio como plano de vida;

- a alegação de que os sócios Jardel Schlickmann, Alex Schlickmann e Fábio Becker Soeth desfizeram-se de suas participações na empresa "a valores de custo" em favor dos demais sócios, é irrelevante por duas razões: 1ª., o desligamento dos três da sociedade se deu em 2009, ou seja, em período posterior ao ano calendário de 2008 objeto da fiscalização, o que torna a destinação de suas participações — daí por diante — irrelevante a fundamentar alegações do período fiscalizado; 2ª., ainda que as transferências das participações tivessem ocorrido no ano calendário autuado (2008) o fato de terem sido realizadas em "valores de custo" não configuraria qualquer tipo de fraude haja vista ser uma decisão que a eles cabe, não havendo prejuízo algum ante o bom montante adquirido por eles enquanto perduraram na sociedade;

- além disto, o patrimônio da Araras nada mais é do que a mão-de-obra dos próprios sócios e seus contatos com os clientes;

- o fato dos sócios da Araras serem filhos dos sócios da Impugnante, tampouco o fato das participações serem semelhantes comprovam a alegação que faz o fiscal a respeito de suposto repasse de benefícios da Araras para a Impugnante, mesmo porque, não houve demonstração de transferência de valores (despesas) das contas bancárias filhos e demais sócios para os sócios da Impugnante;

- o fato de a Araras, no período fiscalizado, ter se estabelecido no endereço de um dos sócios (Fábio Becker Soeth), em espaço por ele cedido em comodato, se deu porque os sócios da Araras viram que seria necessário um escritório com grande estrutura operacional, com computadores portáteis, veículos e telefones celulares, que funcionava nas dependências da residência do sócio Fábio Becker Soeth, o qual escritório existia de fato e de direito, conforme comprovam os alvarás de licença e sanitário expedidos anualmente pela Prefeitura de São Ludgero;

- ressalta-se que o sócio Fabio tinha grande peso nas operações da empresa, sendo plenamente aceitável que o estabelecimento da Araras fosse no mesmo endereço de seu domicílio, até por questão de logística, não havendo qualquer impedimento legal para que uma empresa de representação se estabeleça no mesmo endereço de um dos Sócios;

- em 2009, assim que o sócio Fábio desligou-se da sociedade, foi providenciada a alteração do estabelecimento para o endereço da Impugnante;

- sendo assim não há que se estranhar o fato da alteração contratual de folhas 3433 a 3446 ainda não constasse o novo endereço haja vista que o sócio Fábio retirou-se da sociedade somente em 31/12/2009, como bem lembrado pela Fiscalização;

- quanto a contas de energia elétrica ou de telefone, os sócios da Araras prestaram a informação que a empresa não possuía estas contas, pois, quanto à energia elétrica, o leitor da CELESC era único no endereço do sócio Fábio e quanto ao telefone, a empresa não possuía telefone fixo, sendo todas as negociações promovidas pelos telefones celulares de seus sócios;

- quanto aos funcionários, a Araras não os tinha, eis que suas atividades eram exercidas exclusivamente por seus sócios;

- a fiscalização achou suspeito o fato do ativo permanente da Araras ter apenas três veículos de luxo. Ocorre que, o seu patrimônio são os seus contatos, e o veículo é essencial ao trabalho de representação/intermediação comercial, sendo que é imprescindível um veículo que ofereça as melhores condições de segurança e conforto tendo em vista tratar-se do principal instrumento de trabalho;

- portanto, estes eram os veículos utilizados por parte dos sócios da Araras para as constantes viagens para atendimento dos clientes;

- não cabe a aplicação de multa agravada, porquanto não restou em nenhum momento comprovada a existência de conduta dolosa por parte da Impugnante, sendo a autuação baseada meramente em presunções, sendo que, a Autuante sequer conseguiu juntar provas e argumentos suficientes a comprovar e sustentar a alegação de incapacidade operacional da Araras, quanto mais argumentos suficientes a sustentar uma alegação de fraude por parte da Impugnante;

- cabe ao fisco o ônus da prova de que a despesa é indedutível. de modo a obter elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. em atenção ao disposto nos artigos 142 e 112 inciso II do CTN;

- inexistindo a fraude e aplicando-se o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, deve ser declarada a decadência, uma vez que a constituição do crédito tributário se deu em 14/12/2011 (data em que a Impugnante teve ciência da autuação), e o ato de incorporação, o qual configura, (conforme jurisprudência que transcreve), fato gerador para fins de contagem de prazo decadencial, ocorreu em janeiro de 2006;

- ainda que se aplique o artigo 173,1, CTN, estaria decaído o direito de lançar tendo em vista que a Incorporação ocorreu em janeiro de 2006, encerrando-se aí o exercício;

- sendo assim, o exercício seguinte para contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, I, seria fevereiro de 2006, desta forma, o Autuante teria até fevereiro de 2011 para lançar o crédito tributário, o que não ocorreu;

- nos termos do art. 57, §§4º, e 6º do Decreto n. 7574/2011, requer o direito de, posteriormente, anexar novos documentos aos autos;

- da mesma forma, nos termos do art. 57, IV, do Decreto n. 7574/2011, requer a realização de perícia contábil, caso a autoridade julgadora de primeira instância coloque em dúvida a idoneidade das declarações, registros contábeis e demonstrações financeiras que acompanham a presente defesa.

Impugnação ao auto de infração de fls.4.039/4.053.

Quanto ao IRPJ e à CSLL, alegou as mesmas questões de fato e de direito acompanhadas dos mesmos documentos, respectivamente, às fls.4.156/4.358 e 4.746/4.947.

As alegações que objetivaram obstar a glosa de despesas com comissões pagas à ARARAS REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA, (infração 001 do auto de infração ora impugnado), a respectiva multa agravada e a decadência, foram as mesmas que constaram nas impugnações de fls.4.081/4.155, para o IRPJ, e fls.4.671/4.745, para a CSLL, já acima relatadas.

As demais alegações, em síntese, são a seguir relatadas.

Quanto à omissão de receitas financeiras contabilizadas insuficientemente, relativa a juros decorrentes de mútuos ativos mantidos com empresas controladas/interligadas, infração 003, consta:

- as regras dos contratos de mútuo juntados pelo fiscal às fls.3603/3756, prevêm: opção do devedor em capitalizar os juros mensal (1% a.a.) ou anualmente (12% a.a.), pagamento somente quando do vencimento do contrato, vinculação dos pagamentos ao regime cambiário - Nota Promissória;

- todos os créditos decorrentes dos contratos de mútuo foram convertidos em notas promissórias, passando portanto a obedecer ao regime jurídico dos títulos de crédito para efeitos de disponibilização da receita;

- tais notas promissórias foram juntadas aos autos, fls.3603/3756;

- o STJ em casos idênticos, por se tratar a nota promissória em simples promessa de pagamento de quantia certa em prazo determinado, decidiu que o fato gerador do imposto ocorre apenas na data do vencimento da mesma por ocasião em que o credor adquire a disponibilidade jurídica da renda;

- do exame do respectivo negócio jurídico, resta evidente que não havia disponibilidade econômica nem jurídica da receita de juros por parte da mutuante, ante a ausência de qualquer previsão contratual que permitisse com que esta dispusesse dos juros antes do prazo de vencimento das notas promissórias originadas dos contratos de mútuo;

- faltavam a tais documentos o atributo da exigibilidade, requisito este mencionado pela doutrina e jurisprudência como essencial para completar o conceito de "disponibilidade" previsto no art. 43 do CTN;

- pela forma com que o negócio foi pactuado entre as partes, exigibilidade apenas ao final do contrato e representado por notas promissórias, o reconhecimento da receita, para fins de tributação, somente poderia ser realizado no momento do vencimento, por ser este o momento que a mutuante adquire a disponibilidade jurídica da renda;

- conforme se observa nas planilhas onde foram elencados os contratos de mútuos/promissórias (fls.1907/1908), verifica-se a existência de 3 grandes grupos de contratos de mútuos: GRUPO A — Contratos/promissórias com vencimento até 31.03.2008 (fls.3603/3630); GRUPO B — Contratos/promissórias com vencimento em 31.10.2008 (fls.3631/3873); GRUPO C — Contratos/promissórias com vencimento em 30.06.2009 (fls.3674/3756);

- dentre os contratos elencados no "GRUPO A" (fls.3603/3630), verifica-se que a receita de alguns deles foram sim disponibilizados para tributação, tal como admite o próprio fiscal na tabela 32 da folha 3848;

- em relação aos demais contratos deste grupo, admite-se que por algum equívoco gerencial, as parcelas de juros não foram incluídas na receita tributável nos respectivos prazos de vencimento;

- no que diz respeito aos contratos em que convencionamos pertencer ao "GRUPO B" (fls.3631/3873) e "GRUPO C", observa-se que os primeiros possuíam vencimento conjunto no dia 31.10.2008 e o segundo grupo possuía vencimento conjunto previsto para o dia 30.06.2009;

- ocorre que no decorrer do ano de 2008, quotistas da mutuante e mutuária optaram por promover re-organização societária do grupo empresarial, onde decidiram respectivamente por: promover a incorporação das coligadas (mutuárias) em 31.10.2008, e, realizar a conversão dos créditos advindos dos mútuos/promissórias em aumento de capital em 31.12.2008;

- diante do negócio jurídico concretizado antes do vencimento das obrigações das notas promissórias pertencentes ao "GRUPO B" e "GRUPO C" temos que os títulos de crédito originados extinguiram-se de imediato ante a ocorrência do fato previsto no art. 368 do Código Civil, razão pela qual os juros decorrentes dos mesmos jamais poderiam ser disponibilizados ao credor;

- assim, em razão da substancial alteração do negócio jurídico original (mútuos/promissórias foram convertidos em aumentos de capital) bem como da incorporação da mutuária pela mutuante, resta evidente que tais obrigações jamais passaram a se tornar exigíveis, não ocorrendo o fato imponível autorizador da cobrança dos impostos sobre a Renda;

- no que tange ao argumento apresentado pelo fiscal na fl.3848 de que havia proibição para conversão dos mútuos em aumento de capital, temos que o mesmo é absolutamente irrelevante ao caso, já que os signatários dos contratos de mútuo foram as mesmas pessoas que, posteriormente, deliberaram pela incorporação dos créditos ao patrimônio da mutuante em 31.10.2008 e 31.12.2008;

- do exposto, não cabe a inclusão de receitas de juros advindas de contratos de juros/notas promissórias antes de seu vencimento (31.10.2008 e 30.06.2009, respectivamente), tendo em vista que a relação jurídica que ensejaria a disponibilização da receita de juros restou extinta antes do vencimento dos títulos, ocasionando o não creditamento destes para a mutuante.

Quanto a despesas com contribuições à previdência complementar, (infração 004), consta:

- das condições elencadas no artigo 361 do RIR/1999, a fiscalização somente insurgiu quanto ao limite de 20% estipulado por lei e a suposta falta de semelhança à previdência social;

- o artigo 361, do RIR/99, exige que os planos de benefícios sejam semelhantes ao da previdência social e não iguais;

- para tanto podemos citar inúmeras semelhanças entre estes, dentre elas a dualidade de fases: o período de investimento e o período de benefício;

- o primeiro normalmente ocorre enquanto o beneficiário está trabalhando e/ou gerando renda. Esta é a fase de formação de patrimônio. Já o período de benefício começa a partir da idade fixada para começar a desfrutar do dinheiro acumulado durante anos de trabalho;

- as pequenas diferenças ocorridas entre a previdência privada em questão e a previdência social oficial é que na primeira é possível resgatar o patrimônio acumulado e/ou contratar um tipo de benefício (renda) para passar a receber, mensalmente, da empresa seguradora, ao contrário da previdência oficial que estipulam o período de fruição e aceita somente a forma mensal;

- no entanto estas pequenas peculiaridades não desnaturam o objetivo principal de ambas as previdências, qual seja, garantir um futuro mais tranqüilo aos seus beneficiários;
- qualquer interpretação, que acrescente vedação ausente no comando legislativo, implica em exigir-se tributo em desacordo com a legislação, o que é vedado pela constituição federal;
- portanto, o fato de a previdência privada contratada permitir que seja resgatado o montante depositado em referido fundo após o prazo de carência estipulado, não altera o objetivo das contribuições, ou sequer descredencia a impugnante em fruir das deduções previstas no art. 361 do RIR/1999;
- inexistente previsão legal que impede a cláusula de resgate, como afirmado pela fiscalização, que destaca a possibilidade de resgate como fator preponderante para que a previdência privada em questão não guarde qualquer semelhança com a previdência social oficial;
- a possibilidade de resgate é assegurada pela Lei Complementar nº 109/2001 que dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar, sendo que os artigos 26 e 27, estipulam as modalidades de planos de benefícios que poderão ser ofertados por entidades abertas e os direitos;
- assim, deve ser cancelada a glosa, em respeito aos arts. 361 RIR/99; 27 da LC 109/01; 150,1 da CRFB.

Quanto às despesas com diárias e viagens não comprovadas (infração 002) e indedutíveis para fins fiscais, (infração 005), consta:

- ocorreu avaliação subjetiva da fiscalização para a descaracterização das despesas operacionais e de vendas como necessárias à manutenção da fonte produtora, nos termos definidos pelo art. 47 da Lei n. 4.506/65 e pelo art. 299 do RIR/99, e sendo possível sua comprovação através dos documentos colocados à disposição do fisco, que se omitiu em analisá-los sob o fundamento de que restaria inviável a verificação exclusivamente através de papéis;
- todas as despesas com diárias e viagens foram necessárias e os documentos estão à disposição do Fisco;
- grande parte das despesas deduzidas corresponde a valores restituídos aos empregados motoristas da impugnante, valores estes relativos a alimentações, diárias de viagem e demais gastos provenientes das viagens por eles realizadas para entregas e transportes de produtos, bem como, viagens relacionadas às atividades do financeiro, contabilidade, administrativo e jurídico da empresa;
- prova disso é que nos anos fiscalizados - 2006, 2007 e 2008 - as convenções coletivas de trabalho aventados entre o sindicato dos condutores de veículos rodoviários e trabalhadores em transportes urbanos de passageiros de tubarão e o sindicato das empresas de transportes ferroviários e rodoviários de cargas da região da Amurei — SETRAM previa o pagamento de indenização das despesas alimentares dos trabalhadores e numerários colocados à disposição dos mesmos para a realização do trabalho;
- transcreve parte das Convenções Coletivas de Trabalho às fls.4.194/4.195;
- a Autoridade Lançadora sequer analisou as Convenções Coletivas de Trabalho que determinavam a indenização de despesas alimentares aos motoristas e de numerários utilizados pelos mesmos para a realização do trabalho, valores estes que compunham o montante das despesas deduzidas;

- não há como sustentar que uma empresa que possui 172 funcionários motoristas (entre administrativo e vendas) e uma frota de 130 (cento e trinta) veículos não teve nenhuma despesa nos anos de 2006, 2007 e 2008;
- o fato de os pagamentos destas despesas terem sido realizados mediante um único cheque é decisão eminentemente gerencial da empresa, não sendo lícito ao fisco imiscuir-se em tais definições;
- da mesma forma, caracteriza-se como decisão eminentemente gerencial da empresa, o fato de haverem (sic) quatro, cinco e até nove refeições nos documentos que subsidiam as despesas realizadas por motoristas;
- a Fiscalização ignorou o fato que mais de um funcionário pode almoçar junto, como ocorre quando a empresa transporta carregamentos em comboios;
- o fisco não pode intervir em questão de conveniência e oportunidade;
- ressalte-se que, em momento algum, o fiscal comprovou que os documentos apresentados pela Impugnante para subsidiar as despesas são inidôneos ou de terceiros, tampouco encontrou indícios das irregularidades apontadas, não passando de mera especulação tais afirmativas;
- a falta de nota fiscal não invalida a dedução da despesa se esta estiver comprovada por outro documento ou meio hábil, desde que neles conste o essencial para a demonstração da despesa.

Quanto à glosa de despesas administrativas não comprovadas, (infração 002), consta:

- os documentos que subsidiam estas despesas relativas aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2006 foram extraviados conforme boletim de ocorrência que junta aos autos;
- contudo, considerando que a Impugnante entregou à fiscalização os documentos relativos aos demais meses dos anos de 2006, 2007 e 2008, era perfeitamente possível que a fiscalização efetuasse um comparativo entre os valores glosados nos meses de outubro, novembro e dezembro e os valores das despesas da Impugnante nos meses antecedentes e subsequentes, através de uma média dos valores que lhe foram disponibilizados, conforme apresentado às fls.4.201/4.202, para chegar à conclusão que os valores deduzidos foram plausíveis;
- da mesma forma, comparando-se o valor glosado no mês de Dezembro de 2006 — R\$ 78.219,77 com o resultado do cálculo com a média das despesas nos anos anteriores - R\$ 46.450,83 - e posteriores — R\$ 90.910,33 aos omissos, conclui-se que é perfeitamente plausível que a Impugnante tenha tido uma despesa naquele montante no mês de Dezembro de 2006;
- Portanto, resta claro que o valor das despesas empreendidas nos anos cujos documentos foram efetivamente extraviados, poderia ter sido obtido através de uma média dos valores relativos às despesas dos meses anteriores e posteriores, não se podendo admitir que, somente porque os documentos foram extraviados, se considere que a empresa não teve nenhuma despesa nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2006.

Quanto à glosa de despesas com vendas não comprovadas, consta:

- possui os documentos que subsidiam as suas deduções e que os mesmos sempre estiveram à disposição da fiscalização para verificação através de papéis, os quais são juntados, por amostragem, com a presente Impugnação Fiscal;
- todas as despesas deduzidas pela Impugnante, sejam administrativas ou vendas, foram devidamente lançadas no Livro Razão, conforme documentos que seguem em anexo.

Com fulcro nos artigos 16, § 4º, alínea "a" do Decreto 70.235/72, 57, § 4º, I do Decreto 7.574/2011, bem como, nos Princípios da Verdade Material, da Ampla Defesa, da Informalidade do Processo Administrativo e com base na jurisprudência colacionada, requer-se seja autorizada a juntada a posterior de documentos.

O agente fiscal aplicou multa agravada, no percentual de 112,50%, nos termos do artigo 44, § 2º da Lei 9430/96. Todavia, tal penalidade não pode ser aplicada, devendo ser afastada de plano, por ausência de tipificação para a aplicação de multa agravada, uma vez que a documentação solicitada havia sido extraviada. Esta multa de 112,50% ora aplicada é confiscatória e desproporcional, em total afronta ao artigo 150, inciso IV da Constituição Federal e aos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade.

Requer a realização de perícia contábil, caso a autoridade julgadora de primeira instância coloque em dúvida a idoneidade das declarações, registros contábeis e demonstrações financeiras que acompanham a presente defesa.

Impugnação ao auto de infração de fls. 4.054/4.072.

Quanto ao lançamento do IRPJ e da CSLL, alegou as mesmas questões de fato e de direito acompanhadas dos mesmos documentos, às fls. 4.359/4.670, para o IRPJ, e às fls. 4.948/5.259, para a CSLL.

As alegações que objetivaram obstar a autuação da realização da reserva de reavaliação, (infração 004), em síntese, foram:

- revogação tácita do art. 36, parágrafo único, alínea "c", do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/1979, (regra na qual a Fiscalização se fundamentou), pelo art. 4º da Lei 9.959/00;
- às fls.4.363/4.364, produziu histórico normativo sobre o tema;
- o art. 4º da Lei 9.959/00 aplica-se às hipóteses previstas nos arts. 35, 36 e 37 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/1979;
- conforme doutrina transcrita às fls.4.365/4.366, o art. 4º da Lei 9.959/00 veio regular a forma de reconhecimento, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo na CSLL, da contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica;
- assim, não pode ser outra a conclusão também em relação à hipótese trazida pelo *caput* do art. 36 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, pois este se encontra dentro da mesma *Subseção II*, e versa também sobre tratamento fiscal de reserva de reavaliação (nos casos de subscrição de capital em outra pessoa jurídica);
- no presente caso, conforme cabalmente demonstrado pela própria fiscalização, a reavaliação dos bens na COPOBRAS - I (SBDE) ocorreu no ano de 2002, e sua integralização na COPOBRAS — II somente em 2006;
- conforme também levantado pela fiscalização, o momento da ocorrência da reavaliação não é determinante para fins de aplicação do diferimento da tributação da reserva de reavaliação;
- contudo, seu fato gerador, a partir da vigência do art. 4º da Lei 9.959/00, foi transferido para o momento da realização do bem reavaliado;
- desta forma, para todas as situações relativas à reserva de reavaliação de bens da pessoa jurídica, inclusive aquelas reguladas pelo art. 36 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, o fator determinante para fins de adição do valor de sua contrapartida à base de cálculo do IRPJ e CSLL, passou a ser apenas e tão somente a realização do próprio bem reavaliado;

- com isso, a hipótese prevista na alínea "c", do parágrafo único do art. 36 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 passou a ser incompatível com a nova regra trazida pelo art. 4º da Lei 9.959/00;
- a distribuição de lucros recebida pela Investidora (SBDE), relativamente a sua parcela de participação acionária na Investida (COPOBRAS-I-SC), não pode ser considerada como realização dos bens reavaliados;
- não há espaço para se interpretar que a distribuição de lucros significa a realização do valor da reavaliação dos bens utilizados para subscrição do capital social da pessoa jurídica que os distribuiu (os lucros);
- os bens integralizados não são realizados com a distribuição de lucros, o que se realiza é o objetivo fim da sociedade investida, que é gerar lucros pela consecução de seu objetivo social;
- com o Código Civil de 2002 (art. 1.007), foi possibilitada a distribuição de lucros em proporções distintas da participação societária de cada sócio, desde que prevista no contrato social;
- assim, ficou nítida a possibilidade de desvinculação da cota social (obtida com integralização de bens) ao percentual de participação de lucros recebidos pelo sócio;
- este fato vem a corroborar a inaplicabilidade da regra prevista na alínea "c", do parágrafo único, do art. 36 do Decreto-Lei 1.598/1977, eis que distribuição de lucros e realização de bens integralizados no capital social são eventos completamente distintos e incompatíveis;
- além disto, a regra trazida pela alínea "c", do parágrafo único, do art. 36 do Decreto-Lei 1.598/1977 em nenhum momento tratava do conceito de realização, previa, apenas uma forma aleatória de adição do valor da reserva de reavaliação na composição do lucro real;
- antes da edição do art. 4º da Lei 9.959/00, verifica-se que o legislador sabia que a regra criada pela citada alínea "c" não podia se tratar de realização, e por isso não a conceituou como tal;
- mesmo tratamento foi dado às alíneas "b" e "d" (segunda parte);
- em contraposição, quando o legislador quis fazer referência a realização de bens, o fez expressamente, nas alíneas "a" e "d" (primeira parte), pois aí sim, estava a se tratar deste conceito efetivamente;
- por conseguinte, somente os casos de realização de bens é que passaram a consubstanciar a adição na base de cálculo do IRPJ e CSLL, após a edição do art. 4º da Lei 9.959/00;
- assim, com base no art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, tem-se a revogação tácita do art. 36, parágrafo único, alínea "c", do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/1979;
- além disto, o balanço da SBDE no ano de 2008 (pós-incorporação), bem como a ficha 09-A das DIPJ's relativas a estes anos, demonstram que a realização desta reserva vem sendo procedida ao longo destes anos, nos montantes de R\$ 4.484.377,81, R\$ 5.867.057,03 e R\$ 2.873.932,73, respectivamente;
- portanto, conforme comprovado pelos documentos citados, a SBDE manteve a reserva de reavaliação a partir da incorporação da Investida COPOBRAS-II-SC, procedendo à adição de valores na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos anos seguintes, na proporção das realizações efetuadas com a depreciação dos bens;
- desta forma, cumpriu os exatos termos dos arts. 440 e 441 do RIR/99, o que reforça a necessidade de cancelamento da presente autuação.

As alegações constantes às fls.4.371/4.390, que objetivaram obstar a glosa de despesas com comissões pagas à ARARAS REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA, (infração 002 do auto de infração ora impugnado), a respectiva multa agravada e a decadência, foram as mesmas que constaram nas impugnações de fls.4.081/4.155, para o IRPJ, e fls.4.671/4.745, para a CSLL, já acima relatadas.

As alegações constantes às fls.4.391/4.397, que objetivaram obstar a autuação de juros decorrentes de mútuos ativos mantidos com empresas controladas/interligadas, (infração 001 do auto de infração ora impugnado), foram as mesmas que constaram nas impugnações de fls. 4.156/4.358, para o IRPJ, e fls.4.746/4.947, para a CSLL, já acima relatadas.

Quanto à autuação de juros passivos indedutíveis, (infração 005 do auto de infração ora impugnado), alegou a Interessada às fls.4.397/4.400:

- é fato comprovado documentalmente que os mútuos inicialmente realizados para as empresas do grupo foram convertidos em aumento de capital, nas empresas do grupo, empresas estas que foram ainda incorporadas a controladora no mesmo ano calendário — 2008;
- são dedutíveis as despesas financeiras de empréstimos destinados ao aumento de capital em empresa controlada;
- a razão é que sendo sua atividade social de participação em outras empresas, é responsável pela preservação da saúde financeira de suas controladas;
- a tese da Fiscalização seria válida se estivesse repassando os recursos captados no sistema bancário a terceiro estranho a relação;
- além disto, do exame do conjunto de contratos de captação de recursos celebrados com instituições bancárias até o dia 31.12.2007 — Planilha "Endividamento Total das Unidades 2007), perceber-se que dos R\$86 milhões captados com a finalidade de LEASING de MAQUINAS e Capital de Giro, R\$76 MM de contratos possuem taxas que variam entre 4% e 12% e apenas R\$ 10 MM possuem taxa de juros anual entre 12% e 15% a.a.;
- assim, se até 31.12.2007 absolutamente nenhum contrato de captação de juros possuía a taxa passiva média de 19,52% ano alegado pelo fiscal às fls. 3853, não há como se alegar que um mútuo realizado entre a SBDE e sua controlada em 07.01.2008 a taxa de 12% a.a., por exemplo, fosse apto para gerar uma despesa indedutível na controlada;
- requer que o processo seja baixado em diligencia a fim de que seja realizado cálculo pericial acerca da exata despesa financeira indedutível.

As alegações constantes às fls. 4.401/4.405, que objetivaram obstar a autuação de despesas com contribuições à previdência complementar, (infração 007 do auto de infração ora impugnado), foram as mesmas que constaram nas impugnações de fls. 4.156/4.358, para o IRPJ, e fls.4.746/4.947, para a CSLL, já acima relatadas.

Quanto à glosa da exclusão de subvenção para custeio (regime especial de ICMS concedido pelo estado da Paraíba à filial COPOBRAS-PB), (infração 009), alegou a Interessada:

- trata-se de subvenção de investimento devidamente enquadrada nos ditames do § 2º, art. 38, do Decreto-Lei nº 1.598 e Art. 443 do RIR/99;
- os requisitos legalmente estabelecidos para essa caracterização são a vinculação do "estímulo" concedido "à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos", os quais constam no Termo de Acordo nº 2006000092 firmado entre a Secretaria de Estado da Paraíba e a Impugnante, (transcrito na impugnação), na legislação pertinente ao caso, (Constituição do Estado da Paraíba, art. 86, IV e Lei 6.379/1996, RICMS/PB, arts. 158 e

186), bem como da destinação dada pela Impugnante à subvenção recebida, uma vez que esta enquadra-se como investimento;

- no mesmo sentido está o Decreto nº 23.211/2002, (transcrito na impugnação);

- no ano de 2005 a Impugnante formulou projeto para obtenção de incentivo, como empreendimento novo, do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba — FAIN;

- enquadram-se as subvenções recebidas do Estado da Paraíba através dos Decretos n. 23.211/2002, nos ditames do § 2º, art. 38, do Decreto-Lei nº 1.598/77 e Art. 443 do RIR/99;

- a fim de comprovar os investimentos realizados em bens e direitos em operação, apresenta-se por amostragem Notas Fiscais que confirmam a mutação do seu ativo permanente em total conformidade com as subvenções recebidas do Estado da Paraíba;

- a Fiscalização equivoca-se quando fundamenta a autuação na premissa de que, omissa no Decreto 23.211/2002 e o Termo de Acordo a finalidade de investimento da subvenção, seria esta qualificada como de custeio;

- o montante financeiro gerado a partir das subvenções recebidas foi devidamente registrado pela Impugnante em seus livros, constituindo reserva de capital até a sua efetiva utilização, de modo a não afetar o resultado da empresa, o que comprova a destinação à recuperação da Impugnante junto ao mercado consumidor local, por meio do aumento da produtividade e uma maior eficiência em produção e distribuição;

- com a disponibilidade concedida pelo Estado, partiu a Impugnante para a implementação dos investimentos, que se destinavam ao aumento de sua capacidade de produção e maior atendimento do mercado consumidor local, tanto que centraram-se na aquisição de bens destinados à implantação e expansão de ser parque fabril, conforme comprovam as informações constantes na tabela de fls. 4.414;

- assim, os investimentos que a fiscalização considera injustificados e desvinculados, foram, em sua maioria, utilizados para a reposição de bens diretamente ligados às suas operações, que totalizaram, no ano de 2008 R\$ 491.550,00;

- frise-se que nesta soma não foram incluídos os demais gastos realizados e previstos em bens e direitos em operação;

- o fato dos investimentos no ano de 2008 não terem se igualado ou superado o incentivo recebido, em nada descaracteriza a subvenção de investimento, até mesmo porque do ano de 2009, conforme comprova-se pela tabela acima mencionada, a Impugnante utilizou o saldo remanescente, ou seja, os investimentos realizados praticamente se igualaram financeiramente aos incentivos recebidos do Estado da Paraíba, o que por si só demonstra seu comprometimento com o Termo de Acordo firmado;

- não existe vedação legal para que os incentivos sejam aplicados em ano calendário posterior ao da concessão, tampouco existe previsão legal exigindo a utilização dos incentivos no mesmo exercício financeiro;

- a única ressalva existente é no sentido utilizar os incentivos fiscais como compensação por inversões fixas previamente realizadas pelo beneficiário (...), por não atenderem à condição de concomitância e de absoluta correspondência entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos;

- não se pode olvidar também que a ampliação do benefício fiscal anteriormente concedido culminou na expansão da Impugnante no mercado consumidor local, do que decorreu a

manutenção e geração de diversos novos empregos, aumento nas vendas de produtos e elevação no recolhimento de tributos, que também constituíram destino dado aos valores recebidos pela Impugnante a título de incentivo pelo Estado da Paraíba;

- a mera comprovação que os investimentos recebidos do Estado foram aplicados em bens de capital, como bem demonstrou as decisões citadas e o Parecer Normativo CST nº 112/78, afasta qualquer tentativa de enquadramento das subvenções recebidas do estado da Paraíba no art. 392, I, do RIR/99, pois, plenamente identificada a intenção do ente público em subvencionar, e a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos para a expansão do empreendimento econômico;

- com efeito, a incorporação do crédito presumido à base de cálculo dos tributos federais acarreta um desfalque em seu valor numérico, na medida em que uma parcela das importâncias ressarcidas será amealhada aos cofres da União;

- as subvenções públicas, longe de constituírem receita das empresas, se prestam ao estímulo da atividade econômica no Estado e ao equilíbrio da competitividade com empresas dos demais entes da federação;

- este tem sido o entendimento do STJ, TRF e CARF, vide decisões transcritas às fls.4.417 e seguintes;

- assim, é inconteste o enquadramento dos recursos recebidos do Estado da Paraíba nos ditames do §2º, art. 38, do Decreto-Lei nº 1.598/77 e Art. 443 do RIR/99, sendo totalmente incabíveis os argumentos levantados pela Fiscalização como fundamento para o lançamento, no sentido de que os valores recebidos caracterizariam Subvenções para custeio e Operação (Art. 392, I do RIR/99).

As alegações constantes às fls.4.420/4.436, que objetivaram obstar a autuação de despesas administrativas, diárias e viagens, (infrações 003 e 006 do auto de infração ora impugnado), bem como as argumentação sobre juntada posterior de provas, foram as mesmas que constaram nas impugnações de fls.4.156/4.358, para o IRPJ, e fls.4.746/4.947, para a CSLL, já acima relatadas.

As alegações referentes à redução de multa agravada por ausência de entrega de documentos de fls.4.436/4.439, foram as mesmas que constaram nas impugnações de fls.4.156/4.358, para o IRPJ, e fls.4.746/4.947, para a CSLL, já acima relatadas.

Quanto à glosa da exclusão de juros de mora de débitos de IRPJ e CSLL incluídos no PAEX, (infração 010), alegou a Interessada, fls.4.440 e seguintes:

- equivocou-se a fiscalização, uma vez que os débitos inseridos pela impugnante no PAEX, 130 se originavam, em sua imensa maioria, do parcelamento dos débitos do REFIS/INCOPLAST-SC, PAES/INCOPLAST-SC, PAES/INCOPLAST-PR E PAES/COPOBRAS-I-SC;

- conforme se pode observar da análise do demonstrativo fornecido à fiscalização e anexado às fls. 1873 dos autos, os valores de "principal" parcelados junto à receita federal somados nesses 4 parcelamentos citados totalizava R\$ 7.187.559,67;

- vertidos todos esses parcelamentos para o PAEX 130 e inseridos novos valores (R\$878.416,12) a parcelar, tem-se, após a consolidação desse parcelamento, um montante de "principal" de débitos da receita federal de R\$ 8.065.975,79 (fls. 1872 dos autos);

- logo, pouco menos de 90% do montante de R\$4.085.008,94 representa os juros (TJLP) não quitados no REFIS e no PAES pela impugnante e empresas sucedidas desde o momento da consolidação de tais débitos nos respectivos parcelamentos até a sua conversão

- para o PAEX 130, somados aos juros sobre os novos débitos inseridos neste parcelamento pela impugnante;

- nessa linha, como os juros vinculados aos débitos originalmente consolidados no REFIS e PAES já haviam sido deduzidos como despesas em 2003, no montante de R\$ 5.384.180,53, com a migração dos valores para o PAEX 130 restava reconhecer em 2007 as despesas relativas aos juros (TJLP) incidentes sobre os débitos consolidados naqueles parcelamentos até a conversão para o PAEX 130;

- comprova essa conclusão a análise da conta REFIS DA COPOBRAS S/A. INDUSTRIA E COMERCIO DE EMBALAGENS, onde podem ser localizados os débitos vinculados dos PAs 10983.451845/2001-96 e 11516.001772/99-24, que representam mais de 80% dos débitos de IRPJ e CSLL incluídos no PAEX 130 da Impugnante, conforme ANEXO H do TVF - fls. 4022 a 4026, transcrito às fls.4.443;

- já os débitos descritos no ANEXO H do Termo e Verificação Fiscal — fls. 4022 à 4026 - como vinculados ao Processo Administrativo n. 18208.008725/2007-60 podem ser localizados no PAES da COPOBRAS S/A. INDUSTRIA E COMERCIO DE EMBALAGENS, conforme transcrito às fls.4.444;

- os débitos descritos no ANEXO H do Termo e Verificação Fiscal — fls. 4022 à 4026 — como vinculados aos Processos Administrativos n. 18208.008726/2007-12 e 18208.008727/2007-59 podem ser localizados no PAES da COPOBRAS INDUSTRIAL DE PLÁSTICOS LTDA, conforme transcrito às fls.4.445;

- logo, como pouco menos de 90% do montante de juros de R\$ 4.085.008,94 refere-se à TJLP incidente sobre os débitos da impugnante e empresas sucedidas desde a consolidação no REFIS e no PAES até a sua conversão para o PAEX 130, não há que se falar em dedução como despesas na apuração do lucro real de 2007 de juros vinculados a tributos, mas sim de juros de parcelamentos anteriormente formalizados, convertidos no PAEX 130;

- nos termos do art. 50, §1º da lei 9.784/99, ausente a materialidade da infração atribuída à impugnante, na medida em que a motivação que fundamenta o lançamento relativo à mencionada infração não condiz com os fatos efetivamente ocorridos, pois, a impugnante não deduziu como despesas na apuração do lucro real de 2007 juros vinculados a débitos de IRPJ e CSLL nunca antes parcelados, consolidados no PAEX 130, mas sim juros computados em parcelamentos anteriores, deve ser cancelado o lançamento nesta parte, em respeito ao art. 2º, I e VI, da lei n. 9.784/99, e súmulas 473 e 346 do STJ;

- além disto, ocorre a impossibilidade de se atribuir aos juros a mesma natureza da obrigação que dá origem ao Crédito Tributário, pois, a teor do comando do art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional, o que surge com o Fato Gerador é a Obrigação Tributária;

- assim, efetuado o lançamento, surge o Crédito Tributário, sendo a natureza deste equiparada à da Obrigação tributária que lhe dá origem, nos termos do art. 139 do CTN;

- somente após o nascimento da Obrigação e da Constituição do Crédito Tributário é que cogita o Código Tributário Nacional sobre os juros eventualmente acrescidos ao crédito, nos termos do art. 161 do CTN;

- inocorrente, portanto, qualquer identidade de natureza jurídica entre o crédito tributário e os juros eventualmente exigidos conjuntamente, pois, a existência e validade do segundo fundamenta-se no art. 161 do CTN, e a do primeiro nos arts. 113, §1º e 139 do CTN;

- ademais, é totalmente inaplicável ao caso a *"máxima de que o acessório segue o principal"*, pois, diferentemente da esfera civil, as exigências tributárias decorrem sempre de lei, nos termos do art. 5º, II, e 150, I, da Constituição Federal, e arts. 3º, 97, I e III, do CTN, tanto

que os juros em razão do pagamento em atraso de tributos somente são devidos por força do comando do art. 161 do CTN;

- inexistente esse comando não poderia o ente público, validamente, exigi-los;

- confirmam este entendimento os comandos dos arts. 41, §§2º e 5º da Lei n. 8.981/95, arts. 16, §§1 e 4º e 17 do Decreto-Lei n. 1.598/77 e arts. 344, §§2º e 5º e 374, ambos do Decreto n. 3000/99;

- a legislação, como se verifica, dá tratamento segregado e individualizado ao Imposto de Renda e aos Juros;

- tanto assim é que, o Imposto de Renda e a CSLL não podem ser deduzidos como despesas na apuração do Lucro Real, já os juros podem, nos termos do art. 17, Parágrafo único do Decreto-Lei n. 1.598/77 e art. 374 do Decreto n. 3000/99;

- essa interpretação é confirmada pelo Parecer Normativo CST nº 174/74.

Quanto a adições não computadas na apuração do lucro real referentes a juros incidentes sobre débitos de IRPJ e CSLL incluídos no PAEX, (infração 008), alegou a Interessada:

- ausência de comando vedando expressamente a dedução dos juros de mora incidentes sobre o IRPJ e a CSLL na apuração do lucro real, o que daria guarida, nos termos do art. 17, parágrafo único do Decreto-Lei n. 1.598/77 e art. 374 do Decreto n. 3000/99, à dedução proporcional dos juros sobre os débitos de IRPJ e CSLL consolidados no PAEX 130 pela impugnante;

- além disto, conforme Solução de Consulta 66/11, da SRRF/7ª Região, de 1407-2011, os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência;

- ocorre, também que, tendo em conta que a consolidação dos débitos parcelados implica na novação de obrigação tributária, conforme artigo 360 do Código Civil, Lei n. 10.406/2002, não há que se falar mais em juros vinculados a este ou àquele tributo, mas sim de juros devidos em decorrência do parcelamento, vez que esses incidem sobre o total do débito consolidado no parcelamento (principal + multa + juros + honorários);

- ademais, especificamente no caso do PAEX 130 da Impugnante, o que se tem é uma segunda novação de dívida, pois, quase 90% do total parcelado refere-se a saldos do REFIS e do PAES, de modo que a desvinculação dos juros dos tributos é mais do que absoluta;

- portanto, tendo em conta que os juros devidos em decorrência do parcelamentos são dedutíveis como despesas na apuração do lucro real, regular deve ser considerada a dedução levada a efeito pela Impugnante, nos termos do art. 17, Parágrafo único do Decreto-Lei n. 1.598/77 e art. 374 do Decreto n. 3000/99.

Finalizou requerendo o direito de anexar posteriormente aos autos documentos que confirmem as alegações.

Nos termos do art. 57, IV, do Decreto n. 7574/2011, requereu realização de perícia contábil, caso a autoridade julgadora de primeira instância coloque em dúvida a idoneidade das declarações, registros contábeis e demonstrações financeiras que acompanham a presente defesa.

É o relatório.

A 8ª Turma da DRJ/RJ (Acórdão n. 12-69.852), e-fls. 7790 e ss, indeferiu parcialmente a impugnação do contribuinte para exigir:

- o crédito tributário abaixo demonstrado, com os acréscimos legais incidentes quando do efetivo pagamento;
  - IRPJ: R\$ 16.771,68, multa de 150%;
  - CSLL: R\$ 6.037,80, multa de 150%.
- a redução do IRPJ e da CSLL a compensar/restituir, respectivamente, nos valores de R\$ 49.361,33 e R\$ 25.690,08;
- o ajuste da base cálculo do IRPJ e da CSLL, para os anos de 2007 e 2008.

A Decisão de Primeira instância entendeu: que comprovada a ocorrência de fraude na dedução das despesas de comissões de vendas; que a apresentação de alegações visando desconstituir as provas apresentadas pela Fiscalização não foram acompanhadas de documentos hábeis e idôneos; que são indedutíveis as contribuições não compulsórias destinadas a custear planos de benefícios complementares não assemelhados aos da previdência social; que o valor da reserva de reavaliação correspondente ao aumento do valor de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, não foi computado na determinação do lucro real no período-base, em montante igual à parte dos lucros, dividendos, juros ou participações recebidos pela pessoa jurídica que desincorporou o bem; que cabe a glosa do excedente da taxa de empréstimo contraído com instituição financeira em relação à taxa de remuneração de mútuo com terceiros quando fica devidamente comprovado nos autos que há diferença entre o valor da captação e o repasse dos recursos, tendo como consequência a desnecessidade da despesa; e que os débitos do sujeito passivo relativos a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, regra geral, excetuado o IRPJ e a CSLL de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

Cientificada da Decisão de Primeira instância em 11/11/2014 (e-fls. 7871), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 10/12/2014 (e-fls. 817 e ss) em que repete as razões de primeira instância e requer diligência para a avaliação das provas que intentam comprovar o dispêndio com diárias e passagens. Requer ainda que todas as intimações sejam realizadas exclusivamente em nome dos procuradores que a assinam e em seus domicílios.

## VOTO

Conselheiro **Lizandro Rodrigues de Sousa**, Relator

O recurso é tempestivo. Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que julgou procedente em parte impugnação contra lançamentos de autos de infração de IRPJ/CSLL, redução do IRPJ a compensar ou restituir e ajuste da base cálculo do IRPJ e da CSLL, para mês de janeiro de 2006 (e-fls. 4.027/4.038); para o período de fevereiro a dezembro de 2006 (e-fls. 4.039/4.053) e para os anos-calendário de 2007 e 2008 (e-fls. 4.054/4.072).

A Decisão de Primeira instância diminuiu a multa aplicada de 112,5% para 75% na infração 002 do auto de infração de fls.4.039/4.053 e infração 003 do auto de infração de fls.4.054/4.072.

Quanto ao mérito entendeu a DRJ: que comprovada a ocorrência de fraude na dedução das despesas de comissões de vendas; que a apresentação de alegações visando desconstituir as provas apresentadas pela Fiscalização não foram acompanhadas de documentos hábeis e idôneos; que são indedutíveis as contribuições não compulsórias destinadas a custear planos de benefícios complementares não assemelhados aos da previdência social; que o valor da reserva de reavaliação correspondente ao aumento do valor de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, não foi computado na determinação do lucro real no período-base, em montante igual à parte dos lucros, dividendos, juros ou participações recebidos pela pessoa jurídica que desincorporou o bem; que cabe a glosa do excedente da taxa de empréstimo contraído com instituição financeira em relação à taxa de remuneração de mútuo com terceiros quando fica devidamente comprovado nos autos que há diferença entre o valor da captação e o repasse dos recursos, tendo como consequência a desnecessidade da despesa; e que os débitos do sujeito passivo relativos a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, regra geral, excetuado o IRPJ e a CSLL de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

O contribuinte apresentou recurso Voluntário em que repete os argumentos da impugnação e requer diligência para a avaliação das provas que intentam comprovar o dispêndio com diárias e passagens. Requer ainda que todas as intimações sejam realizadas exclusivamente em nome dos procuradores que a assinam e em seus domicílios. Por concordar, adotamos os termos da Decisão Recorrida abaixo reproduzidos. Excetuamos apenas as conclusões da DRJ no que se refere às deduções de subvenções recebidas do Estado da Paraíba, que são analisadas após a transcrição:

(...)

I- Da solicitação de perícia.

Inicialmente, deve-se salientar que o objetivo da diligência ou da perícia é o de formar a convicção do julgador no âmbito do processo.

Não cabe diligência ou perícia para suprir falhas ou incorreções tanto da autuação fiscal quanto da defesa do contribuinte, notadamente no que se refere à apresentação de provas que sustentem as afirmações de ambos, além do que, conforme será demonstrado, todos os elementos de prova que necessita o julgador para elucidar os fatos que ensejaram o lançamento já se encontram nos autos.

Ademais, uma perícia só se justifica, quando haja controvérsia que demande um exame técnico especializado, o que, não é o caso do presente processo. Registre-se que o pedido de perícia não preenche os requisitos formais previstos no art. 16, inciso IV, do Decreto 70.235/1972, com suas alterações posteriores.

Sendo assim, deve ser indeferida a realização de diligência/perícia, por desnecessária, nos termos do disposto no art. 18 do Decreto 70.235/1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/1993.

II- Da apresentação de novos documentos.

Quanto à apresentação de novos documentos, a regra que se extrai do artigo 16, do Decreto nº. 70.235 de 1972, é, literalmente:

"§ 4.º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II - refira-se a fato ou a direito superveniente;

III - destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. " Assim, a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado em fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre, com fundamentos:

- a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior;

- refira-se a fato ou direito superveniente;

- ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

O que se verifica é que a Interessada teve toda a oportunidade de juntar aos autos todos os documentos relativos às notas fiscais mencionadas na sua defesa, supostamente necessários a comprovar a veracidade das suas alegações.

III - Da decadência.

Alegou a Interessada que não ocorreu fraude, assim, deve ser aplicado o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, e declarada a decadência, uma vez que a constituição do crédito tributário se deu em 14/12/2011, e o ato de incorporação, o qual configura fato gerador para fins de contagem de prazo decadencial, ocorreu em janeiro de 2006.

Acrescentou que, ainda que se aplique o artigo 173, inciso I, do CTN, estaria decaído o direito de lançar tendo em vista que a incorporação ocorreu em janeiro de 2006, encerrando-se aí o exercício. Desta forma, o exercício seguinte para iniciar a contagem do prazo decadencial nos termos do artigo 173, I, seria fevereiro de 2006, encerrando-se em fevereiro de 2011 o direito de se lançar o crédito tributário.

Exposta a alegação, cabem as seguintes observações.

A alegação de decadência tem como objeto o lançamento revelado no auto de infração de fls.4.027/4.038, referente ao mês de janeiro de 2006.

Os demais autos de infração referem-se à apuração anual dos anos de 2006, 2007 e 2008. Assim, mesmo que se considere a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, não haveria que se considerar a decadência para o lançamento referente ao restante do ano de 2006, (apuração anual), e muito menos para a autuação dos anos de 2007 e 2008, visto que a ciência do lançamento ocorreu em 14-12-2011.

Do exame do termo de verificação, fls.3.836 em conjunto com o auto de infração, fls.4.029, constata-se que o valor autuado para janeiro de 2006, referiu-se à própria SBDE, (a

Interessada), e não a qualquer uma de suas incorporadas. A SBDE e as incorporadas enviaram as respectivas declarações referente ao evento incorporação.

Consta no auto de infração de fls.4.027/4.038, que a Fiscalização registrou que a glosa referiu-se a despesas de comissão de "empresa de papel", sem qualquer atividade operacional de fato e com quadro societário constituído, inclusive, por interpostas pessoas, tendo havido a aplicação da multa de 150%.

A utilização de interposta pessoa configura simulação nos dizeres do Código Civil. Este Diploma Legal, especificando este conceito geral, enumerou no seu artigo 167 as três formas típicas de simulação dos atos jurídicos, a saber: (a) quando aparentem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas a quem, realmente, se conferem ou transmitem (interposição fictícia de pessoas); (b) quando contenham declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; e (c) quando sejam antedatados ou pós-datados os instrumentos particulares.

O artigo 72, da Lei nº. 4.502 de 1964, define evidente intuito de fraude como sendo:

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

Assim, tendo por base que haverá simulação nos atos jurídicos em geral quando aparentem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das que realmente se conferem, ou transmitem, deve-se concluir que a utilização de interposta pessoa enquanto espécie de simulação, caracteriza, por si só, a conduta que tem a finalidade de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente, obtendo-se como resultado, a redução ou a supressão de tributo. O uso de interposta pessoa é, pois, um dos meios de perpetrar a fraude no campo tributário.

Determina o parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN:

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (Grifado agora) Neste contexto, se for comprovada a fraude afirmada pela Fiscalização, a regra para a contagem do prazo decadencial deixa de ser a do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, acima transcrito, para ser a do artigo 173, inciso I, também do CTN, por força do que determina a parte final do citado parágrafo 4º.

Por sua vez, determina o artigo 173, inciso I, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...) Desta forma, torna-se necessário que, antes de se analisar a decadência, seja verificado se houve, por parte da Interessada, a prática de fraude ou simulação conforme prevista no ordenamento jurídico, no que se refere aos fatos relatados no termo de verificação atinentes ao auto de infração de fls.4.027/4.038.

III - 1. Da verificação da ocorrência de fraude/simulação.

Inicialmente, cabe registrar que a Fiscalização caracterizou como sendo de conduta fraudulenta apenas os atos praticados pela Interessada referentes a comissões sobre vendas em situações que a prestação dos serviços de intermediação comercial não ocorreu, (infração 001 dos autos de infração de fls.4.027/4.038 e 4.039/4.053; e infração 002 do auto de infração de fls.4.054/4.072).

Naquela ocasião, a Fiscalização relatou que a Interessada deduziu despesas referentes a operações advindas de "empresa de papel", sem qualquer atividade operacional de fato e com quadro societário constituído, inclusive, por interpostas pessoas (filhos e esposa dos sócios da Interessada).

Por sua vez, alegou a Interessada que a empresa ARARAS, assim como parte de seus sócios (i.e., o sócio Fábio Becker Soeth), estavam devidamente registrados no Conselho Regional de Representantes Comerciais de Santa Catarina — CORESC, conforme comprovado pelos documentos que anexou. Acrescentou que o fato de parte dos sócios da ARARAS serem os filhos e esposa dos seus sócios não pode sustentar a afirmação de que a ARARAS foi utilizada como mera fachada, não havendo provas que houve a utilização de interpostas pessoas.

Exposta a controvérsia, cabem as seguintes observações.

Do exame das DIPJs da ARARAS dos anos-calendário 2006, 2007 e 2008 (fls.782/827), verifica-se que todo o faturamento da ARARAS proveu exclusivamente dos valores pagos pela Interessada à título de comissões. Conforme informações dos documentos de fls.855/867, o cliente da Interessada com maior volume de intermediações através da ARARAS foi a SADIA S/A.

Analisando-se os termos de diligência e de constatação fiscal de fls.3.542/3.545, bem como o termo de verificação às fls.3.838, constata-se que duas representantes/prepostas da SADIA, (a advogada responsável pela Gerência de Serviços Jurídicos da SADIA e a Negociadora da SADIA, responsável pelas compras junto à Interessada), afirmaram, literalmente:

- As negociações são efetuadas de forma centralizada, para todos os estabelecimentos da Sadia SA, presencialmente e por e-mail, onde são definidos os tipos de produtos e valores unitários. A partir dessas definições gerais, os pedidos são encaminhados automaticamente por e-mail gerado pelo sistema de informação SAP R/3, diretamente para a SBDE.
- Atualmente as negociações são efetuadas pelo funcionário da SBDE Gleison Garcia Marques.
- As funcionárias desconhecem a existência de negociações intermediadas pelas empresas ARARAS REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA, CNPJ 07.174.293/0001-72, e PRIMOS ATACADISTA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, CNPJ 07.736.810/0001-50.

Às fls.3.545, consta que a advogada responsável pela Gerência de Serviços Jurídicos da SADIA e a Negociadora da SADIA, em nome da SADIA afirmaram:

".. o e-mail pelo qual as mensagens automáticas eram encaminhadas via de sistema de informação SAP diretamente para a SBDE, após serem definidos os tipos de produtos e os valores unitários, é osni@incoplast.com.br. "

Conforme item III-1 da 20a. alteração contratual (fls.9) e item VII da 21a. alteração contratual, fls.61, verifica-se que INCOPLAST era denominação da Interessada antes de

passar a se denominar SBDE quando dos eventos de incorporação ocorridos em 2006, sendo que o nome fantasia do estabelecimento matriz era INCOPLAST-SC.

Do exame do Livro de Registro de Empregado acostado aos autos às fls. 1853/1584, e do Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS), a pessoa citada como negociador da SBDE, GLEISON GARCIA MARQUES, é funcionário da SBDE e empresas sucedidas desde 22/03/2004, tendo exercido as funções de auxiliar de vendas, assistente de vendas, assistente comercial e gerente de vendas.

Ora, se o patrimônio da ARARAS nada mais era do que a mão-de-obra dos próprios sócios e seus contatos com os clientes, como alegou a Interessada, não haveria razão para a ARARAS ter sido criada, eis que, nos autos, restou comprovado que os sócios e prepostos da Interessada é que demonstraram ter a alegada mão de obra e, principalmente, os contatos com os cliente, sendo certo que, quem realmente realizou os serviços de representação foram funcionários da Interessada.

Além disto, analisando-se o ato de constituição da ARARAS que ocorreu em 01/01/2005, e alterações do seu Contrato Social, resumidos na Tabela 25 de fls.3.839, constata se que, nos anos-calendário 2006, 2007 e 2008, a ARARAS realizou grandes distribuições de lucros ao seus sócios, que totalizaram R\$5.459.410,51, conforme fls.3.839/3.840 e as DIPJ daqueles anos-calendários acostadas às fls.790/792, 803/804 e 821/823.

Registre-se que, conforme muito bem detalhado às fls.3.839, 3.840 e 3.841, os sócios da ARARAS eram, na realidade, os filhos e as esposas dos sócios da Interessada, sendo que, **alguns** deles eram menores de idade quando se tornaram sócios da ARARAS, tendo um deles, 8 anos de idade !.

O Sr. JÂNIO DINARTE KOCH, sócio da ARARAS entre 15/06/2006 e 31/12/2007, quando foi substituído por sua esposa, segundo DIPJs da ARARAS, recebeu R\$100.146,15 em lucros entre 2006 e 2008, sendo que, além de **também** ser sócio da Interessada, tomou ciência do Termo de Início da Ação Fiscal na qualidade de seu diretor.

Também consta a informação que alguns sócios da ARARAS além de serem filhos de sócios da Interessada também eram funcionários da Interessada ou da COPBRAS-I-SC incorporada pela Interessada, trabalhando na área de vendas.

Conforme contrato social e alterações apresentadas, a ARARAS estaria estabelecida no endereço residencial de um dos seus sócios, sendo que, conforme Livro de Registro de Empregado acostado às fls.1577/1583, tal sócio foi funcionário do grupo da Interessada entre 01/04/1988 e 15/04/2005. Esta pessoa exerceu as funções de motorista, auxiliar de contabilidade, auxiliar financeiro e supervisor financeiro, sendo que, após deixar o quadro societário da ARARAS, foi readmitido na SBDE, em 01/03/2010, para exercer o cargo de assistente de importação e exportação.

Embora formalmente não ostentasse vínculo empregatício com a SBDE entre meados de 2005 e início de 2010, participou, ao lado do contador JOSÉ CARLOS PEREIRA, (que era contador da Interessada e da ARARAS), como testemunha em todos contratos de mútuo firmados entre a Interessada, (SBDE), na condição de mutuante, e outras empresas controladas/interligadas do grupo no período de outubro/2005 a 2008, conforme comprovam os documentos de fls.3603/3695.

Registre-se que, conforme os Livros de Registros de Empregados acostados aos autos, os poucos sócios da ARARAS que não eram filhos ou esposas dos sócios da Interessada, eram funcionários da Interessada ou de incorporadas.

Observando-se o documento de fls.3415/3432, que contém a 3a. alteração contratual da ARARAS, de 01/01/2008, verifica-se que a participação societária na ARARAS apresenta

praticamente a mesma representatividade dos respectivos pais no Capital Social da Interessada, SBDE, conforme retrata a Tabela 26 de fls.3.841. Em outras palavras, foram equivalentes a representatividade do Capital Social dos filhos e dos pais nas duas empresas. A manutenção desta situação revelou-se ser uma meta do grupo, pois após a 24a. alteração contratual da Interessada, ocorrida em 01/01/2010 (fls. 140/168), quando alguns sócios se retiraram, na mesma data, foi formalizada a 5a. alteração contratual da ARARAS (fls.3447/3461), retirando da sociedade os respectivos filhos daqueles sócios, vide Tabela 27 de fls.3.841.

Quanto aos sócios da ARARAS que não eram parentes diretos dos sócios da Interessada, a Fiscalização solicitou cópia da microfilmagem de alguns cheques que, de acordo com o Livro Diário, fls.3598/3602, apresentado pela ARARAS, teriam sido emitidos para saque em conta corrente/distribuição de lucros.

Do exame das cópias dos cheques às fls.3.568/3.596, constata-se que os sócios JARDEL, ALEX e FÁBIO, que não eram filhos dos sócios da SBDE, (Interessada), endossavam em branco seus cheques, conforme sintetizado na Tabela 28 de fls.3.842. A observação feita pela Fiscalização às fls.3.842 quanto à divergência nas assinaturas dos endossantes demonstra plausibilidade.

Ciente destas informações, a Interessada nada mencionou, alegando apenas que sócios da ARARAS que não faziam parte da família dos seus sócios tiveram forte atuação nas intermediações realizadas, porém, não acostou aos autos qualquer comprovação deste fato.

A informação que a ARARAS estava estabelecida no mesmo endereço de um dos sócios/preposto **da Interessada**, confirma-se quando se analisa a **Tela 1 de fls.3.843**, o ato de constituição da ARARAS com todas alterações contratuais às fls.3.356/3.461, bem como nas informações de fls.3350/3351, prestadas pelo representante da ARARAS, quando ele ressaltou que a cessão do "escritório" seria a título não oneroso (comodato), sem contrato escrito.

Registre-se que, conforme o contrato social vigente à época dos fatos analisados nestes autos, a atividade de exploração do ramo de administração e locação de bens próprios não fazia parte do objeto social da Interessada. Isto só veio ocorrer quando da 4a. alteração contratual da ARARAS, de 01/05/2009, conforme fls.3.433/3446), sendo que, o endereço da ARARAS passou a ser o mesmo do da Interessada, conforme informado pela representante legal da ARARAS.

Os alvarás de licença e sanitário acostados aos autos pela Interessada, (fls.4.541/4.547), apenas confirmam que a ARARAS estava estabelecida no mesmo endereço de um dos sócios/preposto **da Interessada**. Trata-se apenas de um aspecto formal que não tem o condão de comprovar a efetiva existência de uma empresa, a ARARAS.

Registrou a Fiscalização que o novo endereço não constou naquela alteração contratual, (vide cláusula 2a. Consolidada, fls.3438), nem na 5a. alteração social de 01/01/2010, fls.3.453. Acrescentou a Fiscalização que os Termos de Intimação Fiscal de fls. 3.546/3.547 e fls. 3562, foram encaminhados por via postal e recebidos no endereço antigo em 08/06/2011 e 04/07/2011, conforme avisos de recebimento às fls.3548 e 3563.

Verifica-se, conforme Tela 2 de fls.3.843, que somente em meados de junho/2011, após o recebimento do primeiro termo de intimação fiscal, foi providenciada a atualização do endereço da ARARAS.

Às fls.3.550/3.551, consta informação prestada pela ARARAS dando conta que não possui conta de energia elétrica ou telefone, nem mesmo possui empregados.

A alegação que o leitor da CELESC era único no endereço do sócio Fábio e quanto ao telefone, a empresa não possuía telefone fixo, sendo todas as negociações promovidas pelos telefones celulares de seus sócios, não foi acompanhada de comprovações que os sócios da ARARAS é que prestaram os serviços de representação.

O fato de o medidor de energia elétrica ser único, contribui na convicção que a ARARAS atuou como interposta pessoa, visto que, conforme consta nos autos, quem realizou os serviços de representação foi empregado da Interessada.

A Relação Anual de Informações Sociais do Ministério de Trabalho e Emprego (RAIS) para os anos de 2005/2010, às fls.3.552/3.557, comprova que não possuía empregados.

Quanto aos bens da ARARAS, comprovou-se que os únicos bens que a ARARAS mantinha em seu ativo permanente no período sob fiscalização foram três veículos de luxo: Audi A6 2.8 modelo 2001; Chrysler Grand Caravan modelo 2007; e Mitsubishi Pajero GLS 3.2 modelo 2007.

Registre-se que a Interessada não comprovou que os veículos foram utilizados pela ARARAS no trabalho de representação/intermediação comercial, nas alegadas constantes viagens para atendimento dos clientes. Sequer comprovou que a ARARAS prestou os serviços alegados.

A alegação da Interessada que a empresa ARARAS, assim como parte de seus sócios, estavam devidamente registrados no Conselho Regional de Representantes Comerciais de Santa Catarina — CORESC, (documentos de fls.4.520/4.522), não a beneficia, pois não bastam aspectos tão-somente de cunho formal para provar a efetiva existência de uma empresa.

O elemento relevante quando se está perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal. Em matéria tributária, tão ou mais importante que o preenchimento das formalidades legais para sua constituição é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma empresa tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de um determinado empreendimento econômico ou profissional.

A definição de sociedade empresarial está no Código Civil, artigo 966, que diz: "considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços".

É bem verdade que o fato de os sócios de uma sociedade empresarial serem os filhos e esposa dos sócios de outra empresa, por si só, não pode sustentar a afirmação de que aquela foi utilizada como mera fachada.

Ocorre que este foi apenas um detalhe dentre os diversos fatos constatados pela Fiscalização e acima confirmados.

Deve ser lembrado à Interessada que a informalidade dos negócios celebrados entre as partes, o costume nas práticas de representação comercial, ou mesmo as vantagens comerciais ligadas ao nome e credibilidade de uma das partes, não podem eximir o contribuinte de apresentar prova da efetividade das transações. Tal informalidade diz respeito, apenas, a garantias mútuas que deixam de ser exigidas em razão da confiança entre as partes, ou de quaisquer outros motivos, mas não se pode querer aplicar a mesma informalidade ou vínculo de confiança na relação do contribuinte com a Fazenda Pública.

A relação entre fisco e contribuinte não é informal; é formal e vinculada à lei, sem exceção. Logo, a forma convencionada entre as partes diz respeito somente às partes; não exige o contribuinte de apresentar a prova da efetiva realização dos negócios jurídicos em toda a sua extensão.

Assim, quer seja costumeiro ou não, que a representação comercial não esteja vinculada à razão social, sempre será ônus do contribuinte comprovar as operações realizadas.

Se o contrato firmado com a ARARAS estabelecia que havendo a aprovação do pedido, a representada (a Interessada) se responsabilizaria por todo o trâmite comercial, então, nestes casos, a despesa não deveria ter sido registrada na forma que constou na contabilidade da Interessada, isto é, imputada à ARARAS.

O artigo 923 do RIR de 1999, estabelece que: "a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais". (Grifado agora).

Tal dispositivo impõe, então, que a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se os mesmos forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Os documentos hábeis segundo sua natureza mencionados no mencionado artigo do Regulamento do IRPJ são aqueles que já contêm uma prova direta acerca do fato alegado cuja existência ali se materializa. Devem ter autenticidade, legitimidade e o seu conteúdo conduzir à convicção da efetiva ocorrência do fato, devendo, necessariamente, terem sido subscritos ou ao menos terem tido o aval de terceiros que tenham participado das respectivas operações.

O que se constata é que a Interessada não acostou aos autos qualquer documento que embasasse as suas alegações. Por outro lado, a Fiscalização trouxe aos autos as informações da advogada responsável pela Gerência de Serviços Jurídicos da SADIA e a Negociadora da SADIA, responsável pelas compras junto à Interessada, que afirmaram claramente que as negociações eram efetuadas pela própria Interessada e que desconheciam a existência de negociações intermediadas pela ARARAS.

Tendo por base que as despesas, perdas e exclusões têm o condão de reduzir o lucro líquido e, conseqüentemente, o crédito tributário, é ônus da contribuinte comprová-las de forma irrefutável. Nesse sentido, cabe citar ensinamento de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, 298), in verbis:

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se freqüentemente: a quem alega alguma coisa, compete prová-la'. (...) Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte...). (Negrito agora) O que se constata de todo o exposto é que a Interessada praticou atos preparatórios e de execução que objetivaram reduzir o montante do imposto devido.

Os atos preparatórios realizados pela Interessada, dentre os já acima mencionados, foram: formalização de empresa (a ARARAS), que não exerceu profissionalmente qualquer atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços; colocação como sócios na ARARAS, os filhos e esposas dos seus sócios; colocação do endereço da ARARAS o endereço de seu sócio; contador em comum; realizar os serviços de representação por meio de seu empregado; manter equivalentes a representatividade do Capital Social dos filhos e dos pais nas duas empresas; e manter o endereço da ARARAS desatualizado.

Os atos de execução foram a contabilização de despesas de representação baseadas em notas fiscais emitidas pela ARARAS com informações flagrantemente inverídicas, pois, no seu conteúdo, havia a declaração de prestação de serviços que jamais ocorreu.

Deflui de todo o exposto que a formalização da ARARAS por parte da Interessada objetivou a sua utilização como interposta pessoa visando o não pagamento de tributo. A utilização de interposta pessoa constitui, meio notoriamente utilizado para lesar o Fisco, notadamente, quando resta comprovada, em concreto, a capacidade do agente de antecipar e prever as conseqüências do seu modo de agir.

A prática de atos preparatórios e de execução que compõem percurso notoriamente utilizado para lesar o Fisco, culminando com a efetiva redução ou supressão de tributo, caracteriza a orientação para a realização da infração, isto é, o evidente intuito de reduzir ou suprimir tributo, tal qual prescrito no artigo 72, da Lei n.º. 4.502 de 1964, que define evidente intuito de fraude.

### III - 2. Da decadência nos autos.

Comprovado que ocorreu fraude, aplica-se como regra para a aferição da decadência, o artigo 173, inciso I, do CTN.

Tendo por base que o lançamento se referiu a janeiro de 2006 e que a Interessada foi cientificada em 14-12-2011, não há que se falar que ocorreu a decadência uma vez que, com fundamento no artigo 173, inciso I, do CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extinguiu-se apenas em 31-12-2011, pois, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, foi 01-01-2007 e não o mês de fevereiro de 2006, como quer a Interessada.

Esclareça-se à Interessada que o Regulamento do IRPJ, RIR/99, deixa claro que a expressão "exercício" contida no artigo 173, do CTN, refere-se a período anual, quando, no artigo 216 diz: "Is pessoas jurídicas que, embora obrigadas, deixarem de apresentar a declaração anual de imposto de renda por cinco ou mais exercícios, terão sua inscrição no CNPJ considerada inapta se, intimadas por edital, não regularizarem sua situação no prazo de sessenta dias contado da data da publicação da intimação (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 80)." Além disto, cabe lembrar que a Fiscalização somente poderia verificar a existência ou não de infração, após a entrega da respectiva DIPJ e do prazo de pagamento dos tributos, que era o último dia útil de fevereiro/2006.

Assim, considerando-se que o exercício encerrou-se em janeiro de 2006, o exercício seguinte para iniciar a contagem do prazo decadencial nos termos do artigo 173, inciso I, foi 2007, conforme acima exposto.

Ainda que não tivesse ocorrido fraude, cabem as seguintes observações.

Conforme já mencionado, a regra geral da decadência está prevista no artigo 173, do CTN. Ocorre que, tratando-se de lançamento por homologação, determina o artigo 150 do CTN:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (GRIFADO AGORA)§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...)§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se

tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

A regra do artigo 150, parágrafo 4º., do CTN, pressupõe a ocorrência de um fato que, por si só tem o condão de antecipar a decadência em relação à regra geral prevista no artigo 173, do CTN. Tal fato consiste na prática de determinado ato com o poder de sinalizar o Fisco da ocorrência do fato gerador, conforme se depreende do texto acima grifado.

Assim, o artigo 150, parágrafo 4º., CTN, ao pressupor a existência de um pagamento prévio, determina que o ato acima mencionado é o pagamento antecipado do tributo. O pagamento antecipado fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que ele tenha conhecimento que ocorreu o fato gerador e, assim, poder começar a exercer o seu controle.

E não poderia ser de outra forma, pois, não seria justo se falar em decadência sem que o titular do direito tivesse o conhecimento da sua existência, e nos dizeres do artigo 150, do CTN, o pagamento foi o meio escolhido pelo legislador para tal fim. Havendo pagamento prévio do imposto, ainda que a menor, aperfeiçoa-se sob condição resolutória, o lançamento por homologação, nos dizeres do parágrafo 1º., do artigo 150, CTN, tendo o Fisco cinco anos a contar do fato gerador para exercer o seu poder de controle.

Por outro lado, há que se considerar o princípio da segurança jurídica, que na espécie, se consubstancia no fato de o devedor não poder ficar infinitamente a depender do credor. Em decorrência deste princípio, a regra constante no artigo 173 do CTN, pressupõe que não tenha havido pagamento prévio, isto é, não tenha havido a sinalização da existência do direito de constituir o crédito ao Fisco. A ausência de pagamento, faz com que se afaste a regra específica do artigo 150, CTN, e se utilize a regra geral do artigo 173, CTN.

Do exame dos sistemas da Receita Federal e da DIPJ referente à janeiro de 2006, (evento especial), comprova-se que a Interessada não recolheu IRPJ. Neste sentido, por mais esta razão, deve-se negar provimento à alegação de decadência para o lançamento do IRPJ.

Nego provimento à alegação de decadência.

IV - Da Infração 001 dos autos de infração de fls.4.027/4.038 e 4.039/4.053 e infração 002 do auto de infração de fls.4.054/4.072.

IV - 1. Da glosa de despesas com comissões sobre vendas.

Conforme mencionado, a Fiscalização procedeu a glosa de despesas com comissões sobre vendas em situações que a prestação dos serviços de intermediação comercial não teria ocorrido. As comissões foram pagas à ARARAS REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA. Relatou a Fiscalização que a suposta comissionada não passava de uma "empresa de papel", sem qualquer atividade operacional de fato e com quadro societário constituído, inclusive, por interpostas pessoas. Houve a aplicação da multa de 150%.

Por sua vez, a Interessada apresentou alegações, as quais, a sua totalidade já foi analisada no item III - 1 acima. Por oportuno, cabe lembrar parte do que constou no mencionado item III - 1.

O elemento relevante quando se está perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal. Em matéria tributária, tão ou mais importante que o preenchimento das formalidades legais para sua constituição é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma empresa tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de um determinado empreendimento econômico ou profissional.

Não bastam aspectos formais para provar a prestação de serviços ou o fornecimento do produto, há que se cercar a operação, de documentação hábil e idônea, contemporânea à sua

realização, comprobatória de que, efetivamente, o pagamento efetuado, ou a despesa contabilizada, era devida por serviços prestados ou produtos efetivamente fornecidos por terceiros.

Aqui não se está questionando o direito de a Interessada contratar este ou aquele representante comercial, inclusive criar uma empresa tendo como sócios os seus próprios parentes para este fim, mas sim o fato de a Interessada não ter comprovado que o contrato não se resumiu a mera formalidade que se limitou ao mundo abstrato sem qualquer existência material no campo real. Repita-se: restou claro que a ARARAS não realizou os serviços que a Interessada alegou como contratados, nem mesmo os sócios da ARARAS.

Se a ARARAS não tinha funcionários e os bens se resumiram a três carros de luxo, quem é que prestaria os serviços? Como a Interessada tem resposta para tudo, disse que o patrimônio da ARARAS nada mais é do que a "mão-de-obra" dos próprios sócios e seus contatos com os clientes.

Ora, cabe lembrar que os sócios da ARARAS eram, na realidade, os filhos e as esposas dos sócios da Interessada, sendo que, alguns deles eram menores de idade quando se tornaram sócios da ARARAS, tendo um deles, 8 anos de idade !.

O artigo 923 do RIR de 1999, estabelece que: "a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais ". (Grifado agora).

Tal dispositivo impõe, então, que a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se os mesmos forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Os documentos hábeis segundo sua natureza mencionados no citado artigo do Regulamento do IRPJ são aqueles que já contêm uma prova direta acerca do fato alegado cuja existência ali se materializa. Devem ter autenticidade, legitimidade e o seu conteúdo conduzir à convicção da efetiva ocorrência do fato, devendo, necessariamente, terem sido subscritos ou ao menos terem tido o aval de terceiros que tenham participado das respectivas operações.

O que se constata é que a Interessada não acostou aos autos qualquer documento que embasasse as suas alegações. Por outro lado, a Fiscalização trouxe aos autos as informações da advogada responsável pela Gerência de Serviços Jurídicos da SADIA e a Negociadora da SADIA, responsável pelas compras junto à Interessada, que afirmaram claramente que as negociações eram efetuadas pela própria Interessada e que desconheciam a existência de negociações intermediadas pela ARARAS.

Tendo por base que as despesas, perdas e exclusões têm o condão de reduzir o lucro líquido e, conseqüentemente, o crédito tributário, era ônus da contribuinte comprová-las de forma irrefutável.

A Interessada teve todas as oportunidades para acostar junto à impugnação toda a documentação que entendeu suficiente a desconstituir a presente autuação.

Neste sentido, voto por negar provimento à impugnação da Interessada, para manter a glosa de despesas com comissões sobre vendas, uma vez que a prestação dos serviços de intermediação comercial não foi comprovada.

IV - 2. Da multa de 150% Conforme item III - 1 acima, concluiu-se neste julgamento que a Interessada praticou atos preparatórios e de execução que objetivaram reduzir o montante do imposto devido.

Os atos preparatórios realizados pela Interessada, em síntese, foram: formalização de empresa (a ARARAS), que não exerceu profissionalmente qualquer atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços; colocação como sócios na ARARAS, os filhos e esposas dos seus sócios; colocação do endereço da ARARAS o endereço de seu sócio; contador em comum; realizar os serviços de representação por meio de seu empregado; manter equivalentes a representatividade do Capital Social dos filhos e dos pais nas duas empresas; e manter o endereço da ARARAS desatualizado. Os atos de execução foram a contabilização de despesas de representação.

Não há como esquecer que as notas fiscais emitidas pela ARARAS contiveram informações flagrantemente inverídicas, pois, no seu conteúdo, havia a declaração de prestação de serviços que jamais ocorreu. A mesma observação deve ser feita em aos cheques que foram endossados em branco, onde neles, pode-se verificar disparidades nas assinaturas dos endossantes.

Assim, comprovou-se que a formalização da ARARAS por parte da Interessada objetivou a sua utilização como interposta pessoa visando o não pagamento de tributo. A utilização de interposta pessoa constitui, meio notoriamente utilizado para lesar o Fisco, notadamente, quando resta comprovada, em concreto, a capacidade do agente de antecipar e prever as conseqüências do seu modo de agir.

A prática de atos preparatórios e de execução que compõem percurso notoriamente utilizado para lesar o Fisco, culminando com a efetiva redução ou supressão de tributo, caracteriza a orientação para a realização da infração, isto é, o evidente intuito de reduzir ou suprimir tributo, tal qual prescrito no artigo 72, da Lei n.º 4.502 de 1964, que define evidente intuito de fraude.

Neste sentido, aplica-se ao caso a multa de 150%, conforme dispositivos legais que foram consignados nos correlatos autos de infração.

V- Da infração 002 do auto de infração de fls.4.039/4.053 e infração 003 do auto de infração de fls.4.054/4.072.

Conforme relatado, a Fiscalização glosou despesas com diárias, viagens, **administrativas** e com **vendas**, não comprovadas e lançou os tributos com a multa agravada de 112,5%, pois, entendeu que ocorreu o não atendimento, no prazo marcado, a prestação de esclarecimentos, como previsto no art.44, § 2º, da Lei n.º 9.430/1996.

V- 1. Das despesas com diárias e viagens.

Relatou a Fiscalização que a Interessada não apresentou qualquer informação acerca das despesas lançadas na conta "311210101012 - DIARIAS, VIAGENS E CUSTOS", pertencente ao grupo da conta sintética superior 311210101 - **ADMINISTRATIVAS**, relativas aos meses de outubro, novembro e dezembro/2006 (Razão às fls. 2762 a 2771). Da mesma forma, permaneceu silente quanto às despesas lançadas na conta "311210102023 - DIARIAS, VIAGENS E CUSTOS" (Razão às fls. 2848 a 3312), pertencente ao grupo da conta sintética superior 311210102 - **VENDAS**, ao longo de todo período sob fiscalização.

Por sua vez, alegou a Interessada que as despesas foram necessárias nos termos definidos pelo art. 47 da Lei n. 4.506/65 e pelo art. 299 do RIR/99, sendo possível sua comprovação através dos documentos colocados à disposição do fisco, que se omitiu em analisá-los sob o fundamento de que restaria inviável a verificação exclusivamente através de papéis.

Acrescentou que todas as despesas com diárias e viagens foram necessárias e os documentos estão à disposição do Fisco.

Estabelecido o contraditório, cabem as seguintes observações.

Do exame do termo de verificação e dos demais elementos que constam nos autos, comprova-se que o lançamento da presente infração se fundamentou na ausência de documentação hábil a comprovar a efetiva existência das operações que originaram o valor glosado.

A Interessada teve ampla ciência do termo de constatação. Assim, teve pleno conhecimento que a presente autuação teve como base a glosa de despesas decorrentes de operações que não tiveram a sua existência comprovada documentalmente. A autuação não se referiu à necessidade ou não das despesas. Em outras palavras, a autuação se deveu ao fato de não ter sido comprovado que as despesas contabilizadas efetivamente ocorreram.

As Convenções Coletivas de Trabalho acostadas aos autos, (fls.5.232/5.255), não comprovam os valores deduzidos como despesas. Tais documentos, por si só, não comprovam que, no caso concreto, as despesas deduzidas corresponderam a valores restituídos aos respectivos empregados, como indenização das despesas alimentares dos trabalhadores e numerários na realização do trabalho.

É bem verdade que uma empresa que possua motoristas com frota de veículos tal como assinalada às fls.5.260/5.413, deve ter tido alguma despesa. Da mesma forma, a empresa tem a liberdade de decidir como os pagamentos destas despesas serão realizados, quer mediante um único cheque ou por meio de bilhões deles, uma vez que é certamente, uma decisão eminentemente gerencial da empresa. Também pode haver quatro, cinco e até nove refeições nos documentos que subsidiam as despesas realizadas por motoristas. Mais de um funcionário pode almoçar junto.

Contudo, tais fatos, por si só, não têm o condão de legitimar e legalizar as despesas registradas na contabilidade e opostas ao Fisco. Mais uma vez deve ser lembrado à Interessada que a informalidade dos atos praticados não podem eximir o contribuinte de apresentar a prova da efetividade das operações. Tal informalidade diz respeito, apenas, a situações que deixam de ser exigidas em razão das práticas internas das empresas, mas não se pode querer aplicar a mesma informalidade na relação do contribuinte com a Fazenda Pública.

A relação entre fisco e contribuinte não é informal; é formal e vinculada à lei, sem exceção. Logo, a forma convencionada no âmbito das empresas diz respeito somente a elas; não exige o contribuinte de apresentar a prova da efetiva ocorrência dos fatos em toda a sua extensão. Assim, quer sejam costumeiras ou não, as alegações acima expostas pela Interessada, sempre será ônus do contribuinte comprovar as operações realizadas de forma individualizada.

Neste sentido, os documentos acostados pela Interessada às fls.5.418/5.766, 5.767/6.096, 6.097/6.488, 6.449/6.601, 6.602/6.871, 6.872/7.033, 7.034/7.163, 7.164/7.354, 7.355/7.456, 7.457/7.620, 7.621/7.785, que contêm recibos de pequena monta, faturas, passagens aéreas, recibos de pagamentos de passagens aéreas, notas fiscais de restaurantes, cupons fiscais, por si só, não comprovam que os respectivos desembolsos, em concreto, **tiveram relação com as atividades da empresa**, isto é, se estão intrinsecamente ligados à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

Acrescente-se que, dentre os documentos acima mencionados, há várias **notas de controle, notas de despesas, comprovantes de despesa, recibos e similares, destituídos de natureza fiscal.**

Registre-se que às fls.5.260/5.413, a Interessada somente juntou documentos de registro de propriedade de veículos e planilhas de sua própria lavra e às fls.5.256/5.259, uma suposta lista de motoristas que seriam seus empregados, sem qualquer comprovação documental correlata que comprove que as despesas de viagens, refeições foram no interesse a empresa.

É bem verdade que, em tese, a natureza dos ditos dispêndios teriam relação com as atividades da Interessada. Ocorre que uma despesa somente poderá ser dedutível, com a prova da sua efetiva contraprestação. A dedutibilidade exige que o bem, o serviço e o encargo tenham a recíproca da contraprestação, pois de outra forma não haveria como caracterizar o respectivo dispêndio como necessário, usual ou normal.

A despesa deve ser respaldado em documentos que permitam verificar a sua real necessidade, tais como relatórios com indicação dos motivos dos gastos, dentre outros, acompanhados, quando for o caso, da identificação dos profissionais beneficiários pertencentes à empresa, de tal forma que se possibilite, comprovar a ligação das despesas com os objetivos sociais ou com as atividades operacionais da empresa.

O que se constata é que as despesas de alimentação em montante e número de refeições bastante expressivos, não foram acompanhadas da identificação dos beneficiários e dos motivos que lhe deram causa. A Interessada sequer elaborou planilha, demonstrativo, ou qualquer instrumento similar, que permitisse fazer uma correlação entre os valores que constaram nos documentos apresentados com os Livros que juntou naquelas mesmas folhas.

**Os documentos acima mencionados já haviam sido apresentados à Fiscalização e esta intimou a Interessada a segregar as despesas em desacordo com a legislação (item 7.14 do TIF nº7).**

Claro está que a Interessada não cumpriu o que determina o o artigo 264, do RIR/99, que diz:

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

Depreende-se dos autos que ficou comprovado que o histórico na contabilidade não foi regularmente preenchido. Por exemplo, nos casos de viagens, não foi registrado o motivo das mesmas, se foi para visita a fornecedor, cliente, congresso ou visita a filial, sendo que, a maioria dos passageiros não pertencia ao quadro de funcionários ou eram sócios da empresa.

Considerando que as despesas, perdas e exclusões têm o condão de reduzir o lucro líquido e, conseqüentemente, o crédito tributário, é ônus da contribuinte comprová-las de forma irrefutável. Nesse sentido, cabe citar ensinamento de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, 298), in verbis:

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se freqüentemente: a quem alega alguma coisa, compete prová-la'. (...) Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte...). (Negrito agora)A necessidade de comprovação de despesas dedutíveis é pacífica na jurisprudência administrativa, conforme se constata em decisões da segunda instância administrativas:

DESPESAS - NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO - IRPJ e OUTROS -EX: 1989 - Somente serão dedutíveis na determinação do lucro real, as despesas incorridas que, além de atenderem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem comprovação, através de documentos hábeis e idôneos. O contribuinte, quando intimado deverá também comprovar que estas despesas correspondem a bens e/ou serviços efetivamente recebidos/prestados. 1º Conselho de Contribuintes / 3a. Câmara / ACÓRDÃO 103-20.290 em 10.05.2000. Recurso provido parcialmente. Publicado no DOU em: 31.10.2000

CUSTOS E DESPESAS - DEDUTIBILIDADE - Somente são dedutíveis na apuração do lucro real os custos e despesas efetivamente realizados e apoiados em documentação hábil e idônea. 1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara/ACÓRDÃO 101-92.668 em 11.05.1999 - Publicado no DOU em: 02.08.1999.

DESPESAS OPERACIONAIS - PROVA DO DESEMBOLSO E DA CONTRAPARTIDA - Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido. 1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-92.706 em 09.06.1999 - Publicado no DOU em: 29.06.1999.

O artigo 923 do RIR de 1999, estabelece que: "a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais". (Grifado agora).

Tal dispositivo impõe, então, que a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se os mesmos forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Acrescente-se que a Interessada tinha o ônus de apresentar os respectivos documentos, conforme impõe o artigo 16, parágrafo 4º., do Decreto nº. 70.235 de 1972.

Conforme já dito nos autos, exige a legislação seja a despesa operacional comprovada por documentos de idoneidade indiscutível, quer quanto a forma, quer quanto à origem, que permitam concluir, inofismavelmente, pela sua estrita pertinência e conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita, e pela efetividade e certeza dos dispêndios, amparando operações comerciais autênticas.

Não se trata de o Fisco intervir em questão de conveniência e oportunidade, mas, sim de aplicar a legislação tributária correlata. A apresentação de alegações visando desconstituir as provas apresentadas pela Fiscalização devem vir acompanhadas de documentos hábeis e idôneos, conforme impõe o art. 16, inciso III, do Decreto 70.235 de 1972. Não há como abrigar alegações que não lograram desconstituir os fundamentos da autuação.

Voto por negar provimento à impugnação da Interessada.

V - 2. Das despesas administrativas.

Alegou a Interessada que os documentos que subsidiam estas despesas relativas aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2006 foram extraviados conforme boletim de ocorrência que junta aos autos, fls.5.414/4.416.

O RIR/99, determina no seu artigo 264, que versa sobre conservação de livros e demais documentos/comprovantes, que:

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

§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10). (Grifado agora)

§ 2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10, parágrafo único).

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Leinº 9.430, de 1996, art. 37)."

Não consta nos autos que a Interessada tenha realizado o que impõe o parágrafo 1º, acima transcrito e grifado. Registre-se que o "boletim de ocorrência" de fls.5.414/4.416 apenas contém a informação genérica que houve comunicação informando que "aproximados 06 meses passados foi extraviado documento da empresa atinente a diárias pagas, despesas realizadas em viagens, durante o trimestre: outubro/novembro e dezembro do ano de 2006 (pasta do tipo A/Z)".

O artigo 247 do RIR/1999 conceitua o lucro real como sendo o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações ali prescritas ou autorizadas. O artigo 248 do mesmo regulamento define que o lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

O art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 - Lei das Sociedades por Ações, dispõe que o lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o art. 190. O § 1º do art. 187 da mesma lei prevê que, na determinação do resultado do exercício, serão computados as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda, e os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e esses rendimentos.

O art. 299, §§ 1º e 2º, do RIR/1999 esclarece que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte pagadora. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

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

Das regras acima transcritas, constata-se que não há base legal para que se efetue comparativos entre valores glosados em determinados períodos com valores das despesas de meses antecedentes e subseqüentes, utilizando média de valores disponibilizados.

Voto por negar provimento à impugnação.

V - 3. Das despesas com vendas.

Alegou a Interessada que possui os documentos que subsidiam as suas deduções e que os mesmos sempre estiveram à disposição da fiscalização para verificação através de papéis, os quais são juntados, por amostragem, com a presente Impugnação Fiscal.

Os documentos alegados pela Interessada consta às fls.5.260/7.785, que já foram analisados no item "V - 1. Das despesas com diárias e viagens", do presente voto. Quanto à apresentação de novos documentos, tal matéria já foi analisada no "item II", deste voto.

Voto por negar provimento à impugnação.

V- 4. Da multa de 112,5%.

O parágrafo 2º, do artigo 44 da Lei 9.430 de 1996, determina que se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, a multa a que se refere o inciso I, do caput, (multa de 75%), passará a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento, (112,5%).

O alcance deste dispositivo é o de proteger o bem jurídico que se traduz pelo respeito à autoridade da administração tributária, bem como, pela preservação da credibilidade da função pública, devendo o mesmo ser utilizado quando ostensivamente e definitivamente o contribuinte ignora as intimações fiscais, demonstrando descaso com a ação fiscal e notória confiança quanto à impunidade.

O que se depreende dos autos é que, se a Interessada não apresentou documentos durante a ação fiscal relativos a esta infração, é porque de fato não os possuía, conforme se verificou neste voto.

Constata-se que, a Interessada, a despeito de não ter respondido a algumas das intimações, ao final, com base no Livro Razão por ela apresentado, propiciou-se a continuidade e complementação da ação fiscal.

Voto por reduzir a multa de 112,5% para 75%.

VI - Das infrações 003 e 001, dos autos de infração de fls.4.039/4.053 e 4.054/4.072.

A Fiscalização autuou receitas financeiras não contabilizadas ou contabilizadas insuficientemente, relativa a juros decorrentes de mútuos ativos mantidos com empresas controladas/interligadas. Acrescentou a Fiscalização que a Interessada proveu recursos financeiros, através de mútuo, a quatro empresas controladas/interligadas, cujos sócios também eram sócios da Interessada, sendo que, na qualidade de mutuante, a Interessada não reconheceu praticamente nenhuma receita com juros oriundos dos contratos de mútuo.

Por sua vez, alegou a Interessada que os contratos de mútuo previam a opção do devedor em capitalizar os juros mensal (1% a.m.) ou anualmente (12% a.a.), sendo o pagamento somente quando do vencimento do contrato, e vinculado ao regime cambiário - Nota Promissória. Assim, todos os créditos decorrentes dos contratos de mútuo foram convertidos em notas promissórias, passando portanto a obedecer ao regime jurídico dos títulos de crédito para efeitos de disponibilização da receita. As notas promissórias foram juntadas aos autos, fls. 3603/3756.

Exposta a controvérsia, cabem as seguintes observações.

Do exame das notas promissórias acostadas às fls.3603/3756, verifica-se que as pessoas que as subscreveram, na qualidade de mutuante e mutuário foram as mesmas pessoas, todos sócios da Interessada. O que se constata é que o documento foi produzido pela própria Interessada.

Mesmo assim, os Razões de fls.2.459/2.469, o Razão consolidado das contas de mútuos ativos do Anexo D às fls.3.966/3.968, o saldo diário dos mútuos ativos indicados no ANEXO E às fls.3.969/3.989, a planilha de fls.1907/1908, bem como o relato que consta às fls.3.849, apontam na direção que a Fiscalização considerou como sendo **as datas de vencimento dos mútuos** as referidas no parágrafo 2º., do artigo 2º., dos respectivos contratos, **que foram as que constaram nas notas promissórias**, aliás, **as únicas datas de vencimento que constaram nas respectivas operações**.

Registre-se que foram considerados os saldos diários dos mútuos ativos que constaram na própria contabilidade da Interessada, sendo que, o ANEXO F de fls.3.990/4.015, que subsidiou o levantamento das receitas que deveriam ter sido reconhecidas, também reproduziu a contabilidade.

Especificamente, quanto aos contratos de fls.3631/3873, alegou a Interessada que os mesmos possuíam vencimento conjunto nos dias 31.10.2008 e 30.06.2009, sendo que, no decorrer do ano de 2008, quotistas da mutuante e mutuária optaram por promover reorganização societária do grupo empresarial, onde decidiram promover a incorporação das coligadas (mutuárias) em 31.10.2008, e, realizar a conversão dos créditos advindos dos mútuos/promissórias em aumento de capital em 31.12.2008.

Quanto a esta alegação, cabe observar que a alegada incorporação foi formalizado em 15/11/2008, conforme alteração contratual às fls.98/122, tendo sido registrada na junta comercial apenas em 19-01-2009.

Ocorre que, conforme mesmo afirmado pela Interessada, a conversão dos créditos advindos dos mútuos/promissórias em aumento de capital somente foi registrado na contabilidade em 31.12.2008.

Neste sentido, atuou corretamente a Fiscalização, pois conforme os anexos e planilhas acima mencionados **calculou os juros até 31-12-2008, quando o mútuo foi baixado**.

Além disto, cabe registrar que a alteração de regras previstas em negócio jurídico que tenham efeitos tributários deve vir acompanhada de comprovação que a dita alteração ocorreu de forma expressa e contemporânea ao período em que o negócio jurídico perdurou ou operou.

Em síntese, não basta, simplesmente, a Interessada, na impugnação apresentada em 13-01-2012, informar que houve a alteração tácita do artigo 3º, dos contratos de mútuo, firmados em 2006, 2007 e 2008, o qual previa que a importância mutuada não poderia ser convertida em aumento de capital social; com base no fato de os signatários dos contratos de mútuo terem sido as mesmas pessoas que, posteriormente, deliberaram pela incorporação dos créditos ao patrimônio da mutuante em 31.10.2008 e 31.12.2008, para que tal informação tenha efeito tributário.

Do exposto, cabe a inclusão de receitas de juros advindas de contratos de mútuos/notas promissórias até 31-12-2008, conforme realizado pela Fiscalização.

Voto por negar provimento à impugnação.

VII - Da Infração 004, do auto de infração de fls.4.039/4.053 e infração 007 do auto de infração de fls.4.054/4.072.

Conforme relatado, a Fiscalização glosou despesas com previdência complementar decorrentes de contratos que não guardariam qualquer semelhança com a sistemática da previdência social oficial, bem como com base no fato de não ter sido obedecido o limite de 20% estipulado por lei.

Por sua vez, alegou a Interessada que o artigo 361 do RIR/99, exige que os planos de benefícios sejam semelhantes ao da previdência social e não iguais, portanto, deve ser cancelada a glosa, em respeito aos artigos 361 RIR/99, 27 da LC 109/01 e 150, I da CRFB.

Inicialmente, cabe registrar que a Interessada não contestou o fato de os valores deduzidos terem excedido o limite previsto no parágrafo 1º., do artigo 361, do RIR/99.

Exposta a controvérsia, cabe trazer a este julgamento o artigo 361, do RIR/99, que rege a matéria.

"Art.361. São dedutíveis as contribuições não compulsórias destinadas a custear planos de benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V). (Grifado agora)

§ 1º Para determinação do lucro real, a dedução deste artigo, somada à de que trata o art. 363, cujo ônus seja da pessoa jurídica, não poderá exceder, em cada período de apuração, a vinte por cento do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano (Lei nº 9.532, de 1997, art. 11, § 2º).

§ 2º O somatório das contribuições que exceder o valor a que se refere o parágrafo anterior deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.532, de 1997, art. 11, § 3º). "

Depreende-se do dispositivo acima transcrito que apenas são dedutíveis as contribuições não compulsórias destinadas a custear planos de benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica.

Neste sentido, cabe, inicialmente, compreender o significado e alcance da expressão "assemelhado". Após pesquisar em vários dicionários, pode-se concluir que assemelhado significa aquilo que tem uma estrutura básica igual, características semelhantes, não podendo ter em hipótese alguma, qualquer ponto flagrantemente divergente.

Ora, não se pode negar que a previdência oficial tem a finalidade de, após a aposentadoria, garantir uma renda mensal aos beneficiários. Ou, em caso de estado de necessidade, doença, acidente e outros, garantir os devidos proventos.

Examinando o regulamento do plano, fls.3.757/3.789, mais especificamente, o trecho de fls.3.775, constata-se no artigo 35:

Art. 35. Independente do número de prêmios pagos, é permitido ao segurado solicitar o resgate, total ou parcial, de recursos do saldo da provisão matemática de benefícios a conceder, após o cumprimento, a contar da data de registro da proposta de contratação na seguradora, de prazo de carência de 12 meses.(Grifado agora)

§ 1º o segurado não pode estipular resgates com intervalo inferior a 60 dias.

§ 2º os resgates ficarão suspensos enquanto não quitada assistência financeira contratada pelo segurado na forma da regulamentação pertinente.

Os demais planos de benefícios acostados aos autos revelam a mesma regra, conforme registrado às fls.3.857. Assim, está correta a Fiscalização quando afirma que os planos contratados, após um curto período de carência, permitem o resgate do fundo a qualquer tempo, por entendimento das partes, mesmo antes da concessão da aposentadoria, e em qualquer montante, podendo inclusive ser resgatada a totalidade do fundo de uma única vez.

Há de se concluir que a previsão contratual de resgate independentemente da ocorrência de um estado de necessidade ou de aposentadoria, como é o caso da previdência social, descaracteriza a semelhança dos planos contratados, por ser, por sua própria natureza, fator preponderante de distinção entre as duas situações.

O fato de haver alguns pontos semelhantes dos planos contratados com a previdência social, bem como a Lei Complementar nº 109/2001 prever a possibilidade de resgate dos valores, não são suficientes para caracterizar a semelhança dos planos com a previdência social, sendo certo que a previsão contratual de resgate independentemente da ocorrência de um estado de necessidade como o que ocorre na previdência social, descaracteriza a semelhança, tornando indedutíveis os pagamentos.

Voto por negar provimento à impugnação.

VIII - Da infração 004 do auto de infração de fls.4.054/4.072.

A Fiscalização autuou valor referente à realização de reserva de reavaliação não adicionada ao lucro líquido.

Por sua vez, alegou a Interessada que ocorreu a revogação tácita do art. 36, parágrafo único, alínea "c", do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/1979, (regra na qual a Fiscalização se fundamentou), pelo art. 4º da Lei 9.959/00.

Exposta a controvérsia, cabem as seguintes observações.

Determina o art. 36, parágrafo único, alínea "c", do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/1979, regra na qual a Fiscalização se fundamentou:

"Art. 36. A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computada na determinação do lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação.

Parágrafo único - O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real:

(...)

c) em cada período-base, em montante igual à parte dos lucros, dividendos, juros ou participações recebidos pelo contribuinte, que corresponder à participação ou aos valores mobiliários adquiridos com o aumento do valor dos bens do ativo;(...)

Depreende-se do dispositivo acima transcrito que o valor da reserva de reavaliação correspondente ao aumento do valor de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, deverá ser computado na determinação do lucro real em cada período-base, em montante igual à parte dos lucros, dividendos, juros ou participações recebidos pela pessoa jurídica que desincorporou o bem. O valor a ser computado deve corresponder à participação adquirida com o aumento do valor do bem do ativo.

O presente dispositivo refere-se à reavaliação de bem não mais pertencente à pessoa jurídica no momento em que parcela da respectiva reserva de reavaliação é reconhecida no resultado. Acrescente-se que, além disto, trata-se de regra específica, pois versa sobre subscrição em bens de capital social de investida, isto é, de investimento.

Por sua vez, determina o art. 4º da Lei 9.959/00:

"Art. 4º. A contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro

real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado. "

Depreende-se do dispositivo acima transcrito que a contrapartida da reavaliação de qualquer bem da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.

Assim, o artigo 4º da Lei 9.959/00 refere-se à reavaliação de bem pertencente à própria pessoa jurídica no momento da sua efetiva realização, isto é, no instante em que deverá reconhecer o valor correspondente no resultado.

Portanto, o art. 36, parágrafo único, alínea "c", do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/1979, (artigo 439, parágrafo único, inciso III, do RIR/99), não foi revogado pelo art. 4º da Lei 9.959/00.

Neste sentido, no presente julgamento, o entendimento é que o valor da reserva de reavaliação correspondente ao aumento do valor de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, deverá ser computado na determinação do lucro real em cada período-base, em montante igual à parte dos lucros, dividendos, juros ou participações recebidos pela pessoa jurídica que transferiu o bem. O valor a ser computado deve corresponder à participação adquirida com o aumento do valor do bem do ativo.

Não se trata de considerar a distribuição de lucros recebida pela Investidora (SBDE), relativamente a sua parcela de participação acionária na Investida (COPOBRAS-I-SC), como decorrente da realização dos bens reavaliados, uma vez que, conforme acima registrado, a regra de tributação refere-se diretamente aos lucros, dividendos, juros ou participações recebidos correspondentes à participação adquirida com o aumento do valor dos bens do ativo.

Do exame dos autos, restou claro que, no início do ano-calendário 2006, a Interessada (na época dos fatos denominada INCOPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA) possuía os saldos contábeis constantes na Tabela 5, de fls.3.825, originados da reavaliação de bens do ativo permanente procedida em outubro/2002.

Da mesma forma, no início do ano-calendário 2006, COPOBRAS-I-SC possuía os saldos contábeis assinalados na Tabela 7, de fls.3.826, originados da reavaliação de bens do ativo permanente procedida em outubro/2002.

Em decorrência, de realizações realizadas em janeiro/2006, os saldo nas duas empresas foram alterados.

Consta, também, que em 31/01/2006 foi constituída a COPOBRAS-II-SC, sendo que, do Capital Social inicialmente subscrito, a COPOBRAS-I-SC integralizou em bens o montante de R\$17.616.866,00.

É incontroverso que, dentre os bens integralizados, há 52 bens reavaliados pela COPOBRAS-I-SC em outubro/2002, conforme valores constantes na Tabela 9, fls.3.826, sendo que, após a subscrição e integralização em bens, os saldos contábeis da COPOBRAS-I-SC passaram a ser os que constam na Tabela 10, de fls.3.827.

Também não se discute que, ainda em 31/01/2006, a COPOBRAS-I-SC foi incorporada pela Interessada, dando margem a que os saldos contábeis da Interessada fossem acrescidos dos valores incorporados da COPOBRAS-I-SC, conforme demonstrados na Tabela 10. Assim, em decorrência da incorporação da COPOBRAS-I-SC pela Interessada, esta passou a ser controladora da COPOBRAS-II-SC, com mais de 80 % do seu capital. A

integralização foi realizada em bens, parte deles objeto da reavaliação procedida em outubro/2002.

Do acima resumido e das informações que constam nos autos, tem-se que a participação da Interessada na COPOBRAS-II-SC, desde a constituição (em 31/01/2006) e até a sua incorporação pela própria Interessada em 15/11/2008, se deu com a integralização exclusivamente em bens, parte deles objeto de reavaliação.

Desta forma, aplicando-se o que determina o artigo 439, parágrafo único, III, do RIR/99, à medida que os lucros apurados na COPOBRAS-II-SC **foram distribuídos para a Interessada**, 79,2580% desses valores **deveriam ser computados no lucro real da Interessada**, uma vez que, aquele dispositivo impõe que o valor a ser computado deve corresponder à participação adquirida com o aumento do valor do bem do ativo.

@@@@@@@@@@@@

Quanto às questões de fato apontadas pela Interessada, o balanço da SBDE no ano de 2008 (pós-incorporação), acostado aos autos, bem como a ficha 09A das DIPJ relativas a estes anos, não demonstram que a realização desta reserva foi feita no decorrer dos anos, nos valores alegados de R\$4.484.377,81, R\$5.867.057,03 e R\$2.873.932,73, respectivamente, visto que os valores num e outro documento são divergentes.

Em suma, a Interessada não acostou planilhas alicerçadas em registros contábeis que demonstrem que vem realizando a adição de valores na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos anos seguintes, na proporção das realizações efetuadas com a depreciação dos bens.

Registre-se que consta nos autos, Razão da conta sintética "LUCROS ACUMULADOS", fls.2246/2264, que a Reserva de Reavaliação constituída na investida COPOBRAS-II-SC, foi baixada e transferida para contas de Lucros Acumulados à medida que ocorreu a depreciação dos ativos reavaliados.

Não há comprovação nos autos que a Interessada manteve a reserva de reavaliação a partir da incorporação da Investida COPOBRAS-II-SC, procedendo à adição de valores na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos anos seguintes, na proporção das realizações efetuadas com a depreciação dos bens.

Voto por negar provimento à impugnação.

IX - Da infração 005 do auto de infração de fls.4.054/4.072.

Relatou a Fiscalização que a Interessada manteve concomitantemente, em 2008, mútuos ativos com empresas controladas/interligadas e obrigações passivas com instituições financeiras e outros credores, sendo que os mútuos ativos foram remunerados a uma taxa média significativamente inferior à praticada para as obrigações da mesma espécie.

Acrescentou a Fiscalização que, se o contribuinte contrai financiamentos e outras obrigações com encargos à determinada taxa e, concomitantemente, é mutuante de empresas controladas/interligadas recebendo remuneração com taxa menor, a consequência é um déficit para o mutuante em valor igual à diferença de taxas aplicada sobre o valor do mútuo. Acrescentou, também, que, no mencionado ano, a taxa média passiva foi de 19,5219% ao ano, e que, os contratos de mútuos ativos previam juros simples de 1% ao mês, equivalentes à taxa de 12% ao ano.

Com base nestas informações, concluiu a Fiscalização que o saldo médio dos mútuos ativos foi de R\$13.214.533,45, sendo que, a despesa financeira que deve ser glosada é de R\$993.986,58, por caracterizar o mencionado déficit que, para fins tributários, é despesa desnecessária.

Por sua vez, alegou a Interessada que é fato comprovado documentalmente que os mútuos inicialmente realizados para as empresas do grupo foram convertidos em aumento de capital, nas empresas do grupo, empresas estas que foram ainda incorporadas a controladora no mesmo ano calendário, 2008. Assim, tais despesas financeiras são dedutíveis uma vez que foram destinados ao aumento de capital em empresa controlada, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Exposta a controvérsia, cabem as seguintes observações.

Do exame dos contratos de mútuos ativos acostados aos autos às fls.3603/3756, não há em nenhum deles a previsão que os mútuos realizados para as empresas do grupo seriam destinados a aumento de seus capitais. Pelo contrário, conforme já analisado neste julgamento, havia previsão expressa que os recursos **não poderiam ser convertidos em aumento de capital**.

Tal destinação somente ocorreu em dezembro de 2008, quando da alteração contratual das empresas do grupo. Claro está que os empréstimos não foram destinados a aumento de capital em empresa controlada. Portanto, a lógica alegada pela Interessada no sentido de que o mútuo objetivou a preservação da saúde financeira das controladas não se revelou no presente caso.

Revela-se que ocorreu na espécie excedente da taxa de empréstimo contraído com instituição financeira em relação à taxa de remuneração de mútuo com terceiros, uma vez que ficou comprovado que houve diferença entre o valor da captação e o repasse dos recursos.

Reitere-se à Interessada que o presente caso trata de juros e variações monetárias passivas coexistentes com mútuos ativos mantidos com empresas controladas/interligadas e remunerados a taxas inferiores verificadas durante todo o período de apuração referente ao ano-calendário de 2008.

Desta forma, qualquer conjectura sobre valor da taxa passiva média ocorrida até 31-12-2007 não tem o condão de influenciar os fundamentos acima expostos.

Por oportuno, cabe trazer a este julgamento a definição de despesa necessária.

Necessário é tudo aquilo que não se pode dispensar; que se impõe; essencial, indispensável; que não pode deixar de ser; forçoso, inevitável, fatal; que deve ser feito, cumprido; que se requer; preciso. No campo do direito, necessário refere-se a tudo aquilo que tem por fim aumentar, facilitar, conservar ou evitar que um bem se deteriore. Portanto, juridicamente, a definição de necessidade inclui a utilidade, exclui a liberalidade, bem como os atos voluptuários e ilícitos.

Mais especificamente, no campo do direito tributário, as despesas necessárias dedutíveis na determinação do lucro real na apuração do IRPJ e na determinação da base de cálculo da CSLL, são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no artigo 299 do RIR de 1999.

O referido dispositivo determina que são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Devem ser admitidas as usuais ou normais conforme o tipo de transações, operações ou atividades da empresa, isto é, devem ser necessárias à manutenção e desenvolvimento da respectiva fonte produtora de receitas. Enfim, devem ser intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização, devendo, ao menos, ter o potencial de trazer utilidade para a empresa.

A usualidade ou normalidade da despesa, no entanto, não pode ser interpretada com todo o rigor do texto da lei quando a despesa apesar de não usual ou normal, servir para promover a venda da mercadoria ou produto.

O Parecer Normativo nº 32 de 1981, definiu despesa necessária dizendo que 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.

Despesa normal, diz o Parecer, 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. Portanto, não cabe no conceito de despesa necessária, aquela feita sem propósito empresarial. Despesa necessária é despesa adequada. É a realizada com fins de manutenção, desenvolvimento, investimento, sempre visando o progresso do empreendimento.

O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio. A jurisprudência administrativa é no sentido que as despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais ou normais, não se guardando nesse conceito qualquer liberalidade.

A Interessada não comprovou nos autos que a diferença entre o valor da captação e o repasse dos recursos visou e efetivamente trouxe às suas controladas/interligadas qualquer benefício de cunho empresarial.

Portanto, correta está a glosa, pois foi constatada diferença entre o valor da captação e o repasse dos recursos para terceiros, o que revela mera liberalidade, tendo como conseqüência a caracterização da despesa como desnecessária.

Quanto à solicitação para que o processo fosse baixado em diligencia para a realização de cálculo pericial acerca da exata despesa financeira indedutível, cabe lembrar à Interessada que os cálculos realizados pela Fiscalização foram devidamente registrados no Termo de Verificação, devendo, por oportuno, ser a seguir resumidos.

Os cálculos iniciaram com a consolidação diária de lançamentos (total de débitos, créditos e saldo) de todas contas de empréstimos, financiamentos e mútuos passivos.

A partir dessa consolidação diária determinou-se o SALDO PASSIVO MÉDIO da Interessada em cada período de apuração, (ano-calendário), conforme demonstrado às fls.3.850.

Por sua vez, os mútuos ATIVOS mantidos pela Interessada no período fiscalizado estão descritos às fls.3.847, item 6.1. No ANEXO E do termo de verificação (fls.3969/3989) consta consolidação diária de lançamentos (total de débitos, créditos e saldo) de todas contas de mútuos ativos.

A partir dessa consolidação diária, a Fiscalização determinou o SALDO ATIVO MÉDIO da SBDE em cada período de apuração, (ano calendário), conforme demonstrado às fls.3.851.

As despesas com juros e variações monetárias passivas da Interessada foram retiradas diretamente das contas de resultado "JUROS PAGOS", conforme Razão de fls.2.477/2.652 e "VARIAÇÕES MONET. PASSIVAS", Razão fls.2.653/2.712, conforme comprova a Tabela 34 de fls.3.851.

Assim, apurado o saldo médio dos empréstimos, financiamentos e mútuos PASSIVOS da Interessada e o total de despesas financeiras com juros e variações monetárias passivas, a Fiscalização, com base em simples cálculo matemático fundado em regras de razão, proporção e média aritmética, chegou à taxa média PASSIVA de 19,5219% ao ano, calculada conforme a simplória fórmula apresentada às fls.3.853.

Quanto à taxa média ATIVA, foi utilizada a que constou nos contratos de mútuos ATIVOS celebrados pela Interessada, fls.3.603/3.756.

O que se constata é que o caso não demandou um exame técnico especializado, mas sim, simples cálculo matemático.

A boa doutrina leciona que o direito não precisa regular conduta já naturalmente revelada, nem definir conduta que outro ramo do conhecimento científico, no caso, a matemática, já o fez. Ao Direito descabe autorizar conduta definida como necessária por outra ciência. O Direito é instrumental e, portanto, contingente.

Em síntese, não cabe perícia quando se está defronte a regras mais simples da matemática para resolver questões que notoriamente devem ser solucionados por regras de razão, proporção ou média aritmética.

Registre-se que a Fiscalização desconsiderou do total de despesas as referentes a parcelamentos de obrigações tributárias, uma vez que entendeu que a origem das despesas com parcelamentos tributários não integrou o saldo passivo médio dos empréstimos, financiamentos e mútuos passivos da Interessada anteriormente calculados.

Além do acima exposto, deve-se lembrar que não cabe diligência ou perícia para suprir falhas ou incorreções tanto da autuação fiscal quanto da defesa do contribuinte.

Voto por negar provimento à impugnação.

X - Da infração 005 do auto de infração de fls.4.039/4.053 e infração 006 do auto de infração de fls.4.054/4.072.

A Fiscalização realizou adições na apuração do lucro real decorrentes de despesas com diárias e viagens, que entendeu indedutíveis. Os valores estão demonstrados no ANEXO G, fls.4016/4021, e a totalização mensal na Tabela 41 de fls.3.867.

Por sua vez, alegou a Interessada que as despesas foram necessárias nos termos definidos pelo art. 47 da Lei n. 4.506/65 e pelo art. 299 do RIR/99, sendo possível sua comprovação através dos documentos colocados à disposição do fisco, que se omitiu em analisá-los sob o fundamento de que restaria inviável a verificação exclusivamente através de papéis.

Estabelecido o contraditório, cabem as seguintes observações.

Por imperioso, deve ser transcrito neste voto, parte do tópico 10.3, do Termo de verificação, cujo título é: "Procedimentos adotados pela fiscalização em relação às despesas indedutíveis." "A obrigação de manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais é do contribuinte (art. 251 do RIR/1999). Tratando-se de despesa aceita por liberalidade da administração da empresa, mas que é indedutível para fins fiscais, deveria ser procedido o devido ajuste na apuração do lucro real (art. 249, I, do RIR/1999). (Grifado agora). À autoridade tributária compete verificar o lucro real (art. 276 do RIR/1999), e não (re) fazer a escrituração. Se considerado todo o período fiscalizado, são dezenas de milhares de documentos que supostamente dariam suporte às despesas com diárias e viagens que careceriam de análise. Por certo, não cabe à fiscalização segregar, caso a caso, as despesas que são ou não dedutíveis.

A não manutenção da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou a escrituração com vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real pode ensejar a adoção da tributação com base no lucro arbitrado (art. 530 do RIR/1999). Trata-se de consequência extrema que, no caso em tela, certamente resultaria em condição muito mais onerosa à fiscalizada.

Para que o lançamento de ofício, enquanto ato administrativo, observe proporcionalidade e razoabilidade em relação à infração ora discutida, optou-se pela adição ao lucro real das despesas com diárias e viagens não justificadas a contento e/ou não segregadas (valor apurado no tópico 10.4), ao invés do arbitramento do lucro.

Sendo assim, o procedimento adotado pela fiscalização (adição das despesas indedutíveis ao lucro real) é benéfico ao contribuinte, ainda que alguma pequena parcela das despesas fosse dedutível, pois a absoluta maioria indubitavelmente não preenche os requisitos para tal pelas razões expostas no tópico 10.2. (Grifado agora) E reitera-se que a possibilidade de segregação das despesas indedutíveis foi facultada à fiscalizada (item 7.14 do TIFnº 7 - fl. 1434), que nada fez nesse sentido. "(...) Do exame do tópico 10.2, do Termo de Verificação, onde a Fiscalização informou que estariam as razões para se concluir que as despesas não preencheriam os requisitos de dedutibilidade, constata-se que o fundamento fático da autuação foi que a Interessada não apresentou documentos que permitissem atestar a necessidade e a normalidade das despesas, sendo que, vários dos documentos apresentados, por exemplo, os de fls.868/1432, sequer seriam de natureza fiscal, mas simples "notas de controle", "notas de despesas", "comprovantes de despesa", recibos e similares, portanto, não seriam hábeis para a comprovação das despesas.

Em suma, a Fiscalização deixou claro que a autuação decorreu do fato de a Interessada não ter apresentado documentos de idoneidade indiscutível, quer quanto a forma, quer quanto à origem, que permitissem concluir pela pertinência e conexão das despesas com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita, bem como pela efetividade e certeza dos dispêndios, amparando operações comerciais autênticas.

Assim, do exame do termo de verificação e dos demais elementos que constam nos autos, os quais, a Interessada teve amplo conhecimento, comprova-se que o lançamento da presente infração se fundamentou na ausência de documentação hábil a comprovar a efetiva existência das operações que originaram os valores autuados.

A autuação não se referiu à necessidade ou não das despesas, mesmo porque, a Fiscalização enfatizou que, em decorrência da não apresentação de documentação idônea, não teve como aferir a necessidade ou não das despesas. Em outras palavras, a autuação se deveu ao fato de não ter sido comprovado que as despesas contabilizadas efetivamente ocorreram.

Com base nesta premissa, passa-se à análise dos documentos acostados aos autos pela Interessada.

As Convenções Coletivas de Trabalho acostadas aos autos não comprovam os valores deduzidos como despesas. Tais documentos, por si só, não comprovam que, no caso concreto, as despesas deduzidas corresponderam a valores restituídos aos respectivos empregados, como indenização das despesas alimentares dos trabalhadores e numerários na realização do trabalho.

É bem verdade que uma empresa que possua motoristas com frota de veículos deve ter tido alguma despesa. Da mesma forma, a empresa tem a liberdade de decidir como os pagamentos destas despesas serão realizados, quer mediante um único cheque ou por meio de bilhões deles, é certamente, uma decisão eminentemente gerencial da empresa. Também pode haver quatro, cinco e até nove refeições nos documentos que subsidiam as despesas realizadas por motoristas. Além disto, mais de um funcionário pode almoçar junto.

Contudo, tais fatos, por si só, não têm o condão de legitimar e legalizar as despesas registradas na contabilidade e opostas ao Fisco. Mais uma vez deve ser lembrado à Interessada que a informalidade dos atos praticados não podem eximir o contribuinte de apresentar a prova da efetividade das operações. Tal informalidade diz respeito, apenas, a situações que deixam de ser exigidas em razão das práticas internas das empresas, mas não

se pode querer aplicar a mesma informalidade na relação do contribuinte com a Fazenda Pública.

A relação entre fisco e contribuinte não é informal; é formal e vinculada à lei, sem exceção. Logo, a forma convencionada no âmbito das empresas diz respeito somente a elas; não exige o contribuinte de apresentar a prova da efetiva ocorrência dos fatos em toda a sua extensão. Assim, quer sejam costumeiras ou não, as alegações acima expostas pela Interessada, sempre será ônus do contribuinte comprovar as operações realizadas.

Considerando que as despesas, perdas e exclusões têm o condão de reduzir o lucro líquido e, conseqüentemente, o crédito tributário, é ônus da contribuinte comprová-las de forma irrefutável. Nesse sentido, cabe citar ensinamento de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, 298), in verbis:

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se freqüentemente: a quem alega alguma coisa, compete prová-la'. (...) Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte...). (Negrito agora) A necessidade de comprovação de despesas dedutíveis é pacífica na jurisprudência administrativa, conforme se constata em decisões da segunda instância administrativas:

DESPESAS - NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO - IRPJ e OUTROS -EX: 1989 - Somente serão dedutíveis na determinação do lucro real, as despesas incorridas que, além de atenderem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem comprovação, através de documentos hábeis e idôneos. O contribuinte, quando intimado deverá também comprovar que estas despesas correspondem a bens e/ou serviços efetivamente recebidos/prestados. 1º Conselho de Contribuintes / 3a. Câmara / ACÓRDÃO 103-20.290 em 10.05.2000. Recurso provido parcialmente. Publicado no DOU em: 31.10.2000 CUSTOS E DESPESAS - DEDUTIBILIDADE - Somente são dedutíveis na apuração do lucro real os custos e despesas efetivamente realizados e apoiados em documentação hábil e idônea. 1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara/ACÓRDÃO 101-92.668 em 11.05.1999 - Publicado no DOU em: 02.08.1999.

DESPESAS OPERACIONAIS - PROVA DO DESEMBOLSO E DA CONTRAPARTIDA - Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido. 1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-92.706 em 09.06.1999 - Publicado no DOU em: 29.06.1999.

O artigo 923 do RIR de 1999, estabelece que: "a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais". (Grifado agora).

Tal dispositivo impõe, então, que a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se os mesmos forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Acrescente-se que a Interessada tinha o ônus de apresentar os respectivos documentos, conforme impõe o artigo 16, parágrafo 4º., do Decreto nº. 70.235 de 1972.

Não se trata de o Fisco intervir em questão de conveniência e oportunidade, mas, sim de aplicar a legislação tributária correlata.

A apresentação de alegações visando desconstituir as provas apresentadas pela Fiscalização devem vir acompanhadas de documentos hábeis e idôneos, conforme impõe o art. 16, inciso III, do Decreto 70.235 de 1972. Não há como abrigar alegações que não lograram desconstituir os fundamentos da autuação.

Registre-se que a segregação das despesas com os respectivos documentos poderiam ter sido apresentados a este órgão julgador.

Voto por negar provimento à impugnação da Interessada.

XI - Da infração 008 do auto de infração de fls.4.054/4.072.

Conforme relatado, a Fiscalização adicionou despesa de juros incidentes sobre débitos de IRPJ e CSLL incluídos no PAEX, entendidas como sendo indedutíveis.

Por sua vez, alegou a Interessada ausência de comando vedando expressamente a dedução dos juros de mora incidentes sobre o IRPJ e a CSLL na apuração do lucro real.

Assim, nos termos do art. 17, parágrafo único do Decreto-lei n. 1.598/77 e art. 374 do Decreto n. 3000/99, cabe a dedução proporcional dos juros sobre os débitos de IRPJ e CSLL consolidados no PAEX 130.

Acrescentou a Interessada que, conforme Solução de Consulta 66/11, da SRRF/7a. Região, de 14-07-2011, os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

Exposta a controvérsia, cabem as seguintes observações.

O artigo 41, § 2º, da Lei nº.8.981, de 1995, dispõe que, na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

O artigo 139, do CTN, determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O artigo 161, do CTN, determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Estes e vários outros artigos do CTN levam à conclusão que os juros de mora incidentes sobre tributos e contribuições têm natureza tributária e são deles acessórios.

Assim, os juros de mora, por serem acessórios, devem seguir a regra de dedutibilidade dos tributos sobre os quais incidem, chegando-se à conclusão que a regra de dedutibilidade dos tributos e contribuições inclui também os correspondentes juros de mora, posto que estes existem unicamente porque aqueles existem.

Se por força do artigo 41, § 2º, da Lei nº 8.981/1995, o valor do IRPJ não pode ser reduzido como custo ou despesa na determinação do lucro real, os juros de mora incidentes sobre débitos de IRPJ também são indedutíveis na apuração do lucro real.

Além disto, tendo por base que o artigo 1º da Lei nº 9.316/1996 dispõe que o valor da CSLL não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo, igual tratamento deve ser dado aos encargos com juros de mora incidentes sobre os débitos de CSLL.

A alegação que a consolidação dos débitos parcelados implicou que os juros não ficaram mais vinculados a este ou àquele tributo, mas sim ao parcelamento, vez que esses incidem sobre o total do débito consolidado no parcelamento (principal + multa + juros + honorários), não tem o condão de mudar a característica tributária dos juros ainda que não se pudesse identificar qual seria o tributo, visto que basta se saber que decorreram de um crédito tributário. Não consta nos autos que a glosa incidiu sobre honorários.

Assim, independente de quantas novações tenham ocorrido, os juros não perdem a natureza de crédito tributário, desempenhando o papel de acessório do principal.

Lembre-se que a despesa de juros glosada incidiu sobre débitos de IRPJ e CSLL. Neste sentido, a Solução de Consulta 66/11, da SRRF/7a.Região, de 14-07-2011, é clara quando diz que é vedada a dedução do imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

Registre-se que, quando a Solução de Consulta 66/11 informa que os débitos do sujeito passivo relativos a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, regra geral, está dizendo que está excetuada a dedução do imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

Assim, os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a IRPJ e à CSLL são indedutíveis.

Voto por negar provimento à impugnação.

XII - Da infração 009, do auto de infração de fls.4.054/4.072.

A Fiscalização glosou exclusões relativas à subvenção para custeio dado à filial da Interessada no Estado da Paraíba, COPOBRAS-PB, uma vez que as mesmas não preencheriam os requisitos dos artigos 392, I, 443 e 545, do RIR/1999 e do Parecer Normativo CST nº 112/78 (publicado no DOU de 11/01/1979).

Por sua vez, alegou a Interessada que trata-se de subvenção de investimento devidamente enquadrada nos ditames do § 2º, art. 38, do Decreto-Lei nº 1.598 e Art. 443 do RIR/99.

Exposta a controvérsia, cabem as seguintes observações.

Conforme acima relatado, a controvérsia gira no fato de a Fiscalização entender que a subvenção ora em exame, refere-se à custeio, ao passo que a Interessada entende como sendo de investimento.

O artigo 392, inciso I, determina que serão computadas na determinação do lucro operacional, as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais. Já as subvenções para investimento não são computadas na determinação do lucro real, uma vez atendidas as condições previstas nos artigos 443 e 545 do RIR/1999.

Assim, as exclusões na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL devem recair apenas sobre as subvenções de investimentos.

Determina o artigo 443, do RIR/99:

"Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

1- registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas."

O artigo 545, do RIR/99, dispõe:

"Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§ 1º Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 4º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, § 3º):

I- a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

II- a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 5º, Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

§ 3º O valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real. "

O ato normativo que define o que é subvenção para investimento e o que é subvenção para custeio é o Parecer Normativo CST 112/78, que está às fls.3.806/3.810.

Transcreve-se parte do dito Parecer:

"(...) SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES. O CUSTEIO representa, portanto, em termos monetários, o reflexo da operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.

(...)Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º. do art. 38 do D. L. 1.598/77.

(...)Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimento não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

(... )II- SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III- As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

(...)

Depreende-se do dito Parecer que reduções de impostos só se classificam como subvenções para investimento se houver cumulativamente: a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Do exame do Termo de Acordo 2006.000092 acostado aos autos às fls.1604/1607, verifica-se que o mesmo tem como sustentação o Decreto 23.211/2002. Tal Decreto dispõe sobre a concessão de Regime Especial de Tributação às indústrias de produtos plásticos e similares, conforme fls.3811/3813.

É incontroverso que o Decreto previa a concessão de crédito presumido de ICMS, de forma que o imposto mensal a recolher correspondesse a 1% (um por cento) do valor das saídas. Em outras palavras, autorizava a redução do ICMS devido pela COPOBRAS-PB ao Estado da Paraíba. Do exame do Decreto nº 23.211/2002 e do Termo de Acordo nº 2006.000092, não há nenhuma menção à obrigatoriedade do beneficiário aplicar a subvenção em investimentos na implantação ou expansão do empreendimento econômico.

É bem verdade que o preâmbulo do Decreto nº 23.211/2002 menciona a necessidade de fomentar a indústria plástica paraibana. Contudo, a subvenção por custeio também atua nesta direção.

O documento "Projeto Econômico - Financeiro" acostado aos autos às fls.4.599/4.608 e 5.188/5.197, menciona que no ano de 2005 a Interessada formulou projeto para obtenção de incentivo, como empreendimento novo, do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba — FAIN. Tal fundo teria como finalidade gerar estímulos financeiros sob a forma de empréstimos subsidiados, destinados à implantação, realocização, revitalização, ampliação e modernização de empreendimentos industriais e agroindustriais.

O fato de a cláusula décima do Termo de Acordo 2006.000092 mencionar que o aproveitamento da respectiva subvenção ficaria subordinada ao cancelamento da subvenção

de investimento do FAIN, pode até sugerir que ambas teriam a mesma natureza, mas não comprova que a natureza seria de investimento.

De qualquer maneira, tais documentos, mesmo considerando as notas fiscais de fls.4.609/4.638 e 5.198/5.227, não comprovam a efetiva e específica aplicação da subvenção, pela filial da Interessada, em investimentos de empreendimentos econômicos.

As notas fiscais de fls.4.609/4.638 referem-se a simples compras de materiais elétricos, como canos, cabos, tubos, pequenos motores e outros, que, repita-se: não têm o condão de comprovar que houve a efetiva e específica aplicação da subvenção, pela filial da Interessada, em investimentos visando a implantação ou expansão de empreendimento econômico, como deseja a Interessada convencer por meio da tabela de fls.4.414, na sua impugnação.

Em síntese, nem o Decreto nº 23.211/2002, nem o Termo de Acordo deixam claro da existência da obrigatoriedade de a filial da Interessada ter que aplicar a subvenção em investimentos na implantação ou expansão do empreendimento econômico.

Há de se ter em conta que o presente caso contém regra reveladora de um benefício fiscal, uma vez que reduz a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por meio de uma exclusão. Neste sentido, é ônus do contribuinte comprovar que faz jus a tal benefício.

Mais uma vez deve ser lembrado que o artigo 923 do RIR de 1999 impõe que a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se os mesmos forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Os documentos hábeis segundo sua natureza mencionados no mencionado artigo do Regulamento do IRPJ são aqueles que já contêm uma prova direta acerca do fato alegado cuja existência ali se materializa. Devem ter autenticidade, legitimidade e o seu conteúdo conduzir à convicção da efetiva ocorrência do fato, devendo, necessariamente, terem sido subscritos ou ao menos terem tido o aval de terceiros que tenham participado ou certificado a ocorrência dos fatos.

A Interessada não acostou aos autos qualquer documento que comprove que a subvenção recebida foi efetiva e especificamente aplicada em investimento.

Voto por negar provimento à impugnação.

XIII - Da infração 010 do auto de infração de fls.4.054/4.072.

Conforme relatado, a Fiscalização glosou exclusões realizadas pela Interessada no LALUR referentes a juros de mora incidentes sobre débitos de IRPJ e CSLL incluídos no PAEX.

Por sua vez, alegou a Interessada que o motivo descrito no Termo de Verificação não condiz com a realidade dos fatos ocorridos e que inexistente qualquer identidade de natureza jurídica entre o crédito tributário e os juros.

XIII. 1 - Da natureza dos juros de mora.

Alegou a Interessada que inexistente qualquer identidade de natureza jurídica entre o crédito tributário e os juros eventualmente exigidos conjuntamente, pois, a existência e validade do segundo fundamenta-se no art. 161 do CTN, e a do primeiro nos arts. 113, §1º e 139 do CTN. Acrescentou que é totalmente inaplicável ao caso a "máxima de que o acessório segue o principal, pois, diferentemente da esfera civil, as exigências tributárias decorrem sempre de lei. Assim, o Imposto de Renda e a CSLL não podem ser deduzidos como despesas na apuração do Lucro Real, mas os juros podem, nos termos do art. 17, Parágrafo

único do Decreto-Lei n. 1.598/77 e art. 374 do Decreto n. 3000/99 e Parecer Normativo CST n° 174/74.

Exposta a alegação, cabem as seguintes observações.

O artigo 41, § 2º, da Lei n° 8.981, de 1995, dispõe que, na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

O artigo 139, do CTN, determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O artigo 161, do CTN, determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Estes e vários outros artigos do CTN levam à conclusão que os juros de mora incidentes sobre tributos e contribuições têm natureza tributária e são deles acessórios.

Assim, os juros de mora, por serem acessórios, devem seguir a regra de dedutibilidade dos tributos sobre os quais incidem, chegando-se à conclusão que a regra de dedutibilidade dos tributos e contribuições inclui também os correspondentes juros de mora, posto que estes existem unicamente porque aqueles existem.

Se por força do artigo 41, § 2º, da Lei n° 8.981/1995, o valor do IRPJ não pode ser reduzido como custo ou despesa na determinação do lucro real, os juros de mora incidentes sobre débitos de IRPJ também são indedutíveis na apuração do lucro real.

Tendo por base que o artigo 1º da Lei n° 9.316/1996 dispõe que o valor da CSLL não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo, igual tratamento deve ser dado aos encargos com juros de mora incidentes sobre os débitos de CSLL.

Registre-se que o Parecer Normativo CST n° 174/74 trata de dedução de tributos de modo geral e não, especificamente, de dedutibilidade de IRPJ, CSLL, e respectivos juros, mesmo porque, tal Parecer não pode ser interpretado em contrário ao que determina o artigo 41, § 2º, da Lei n° 8.981, de 1995.

Assim, os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a IRPJ e à CSLL são indedutíveis.

### XIII. 2 - Do vício de motivo.

Alegou a Interessada que a Fiscalização equivocou-se, uma vez que os débitos inseridos pela impugnante no PAEX se originavam, em sua imensa maioria, do parcelamento dos débitos do REFIS/INCOPLAST-SC, PAES/INCOPLAST-SC, PAES/INCOPLAST-PR E PAES/COPOBRAS-I-SC. Todos esses parcelamentos foram vertidos para o PAEX e inseridos novos valores (R\$878.416,12) a parcelar, havendo, após a consolidação desse parcelamento, um montante de "principal" de débitos da receita federal de R\$8.065.975,79 (fls.1872).

Logo, pouco menos de 90% do montante de R\$4.085.008,94 representa os juros (TJLP) não quitados no REFIS e no PAES pela impugnante e empresas sucedidas desde o momento da consolidação de tais débitos nos respectivos parcelamentos até a sua conversão para o PAEX, somados aos juros sobre os novos débitos inseridos neste parcelamento pela impugnante. Nessa linha, como os juros vinculados aos débitos originalmente consolidados no REFIS e PAES já haviam sido deduzidos como despesas em 2003, no montante de R\$5.384.180,53, com a migração dos valores para o PAEX restava reconhecer em 2007 as

despesas relativas aos juros (TJLP) incidentes sobre os débitos consolidados naqueles parcelamentos até a conversão para o PAEX.

Portanto, como pouco menos de 90% do montante de juros de R\$4.085.008,94 refere-se à TJLP incidente sobre os débitos da impugnante e empresas sucedidas desde a consolidação no REFIS e no PAES até a sua conversão para o PAEX 130, não há que se falar em dedução como despesas na apuração do lucro real de 2007 de juros vinculados a tributos, mas sim de juros de parcelamentos anteriormente formalizados convertidos no PAEX.

Por conseguinte, nos termos do artigo 50, §1º da Lei 9.784/99, uma vez ausente a materialidade da infração atribuída, na medida em que a motivação que fundamenta o presente lançamento não condiz com os fatos efetivamente ocorridos, pois, a Impugnante não deduziu como despesas na apuração do lucro real de 2007 juros vinculados a débitos de IRPJ e CSLL nunca antes parcelados, consolidados no PAEX, mas sim juros computados em parcelamentos anteriores, deve ser cancelado o lançamento, em respeito ao art. 2º, I e VI, da Lei n. 9.784/99, súmulas 473 e 346 do STJ, bem como a a teoria dos motivos determinantes, que estabelece que o agente administrativo se vincula à motivação adotada, de modo que se presume que o motivo indicado foi o único a justificar a decisão adotada.

Exposta a alegação, cabem as seguintes observações.

Inicialmente, deve ser registrado que no Termo de Verificação às fls.3.870, consta que a Fiscalização consignou:

"Não tendo integrado o lucro líquido do ano-calendário 2007, a fiscalizada reconheceu as despesas com juros de mora decorrentes da adesão ao PAEX (detalhada na Tabela 43) na exclusão registrada no LALUR, ou seja, apenas para fins de apuração do lucro real.

O parcelamento instituído pela Medida Provisória nº 303/2006, designado PAEX, abarcou totalidade dos débitos da pessoa jurídica (ressalvados os relacionados no art. 2º daquele diploma) constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União ou do INSS, mesmo que discutidos judicialmente. Nesse escopo, a adesão da fiscalizada ao PAEX incluiu débitos relativos ao IRPJ e à CSLL, dentre outros, inclusive multas e juros de mora. "

Relatou a Fiscalização no Termo de Verificação que, conforme LALUR à fls.589, na apuração do lucro real do ano-calendário 2007, a Interessada excluiu o valor de R\$6.636.074,16, sob a rubrica "3.04 - PAEX Juros (TJLP/Selic)". Registre-se que o mencionado LALUR confirma tal fato.

Do exame do Termo de Verificação às fls.3.871, constata-se que a Fiscalização apresentou um demonstrativo de débitos consolidados - PAEX 130, (Tela 3). A Fiscalização comparou o demonstrativo dos débitos apresentados pela Interessada, (fls. 1872), com a mencionada Tela 3, constatando diferença nos valores dos débitos com a RFB.

Ressaltou que a diferença decorreu da inclusão de um processo que trata de parcelamento de lançamento de IRRF que não tem repercussão na presente infração, acrescentando que, tendo ocorrido em 29/04/2008, a inclusão do dito processo, não repercutiu na exclusão registrada na apuração do lucro real do ano-calendário 2007.

Acrescentou a Fiscalização que, apenas no âmbito da RFB, sem considerar os débitos junto à PGFN, o PAEX contempla débitos da matriz/incorporadora (SBDE) e de duas incorporadas: INCOPLAST PR (CNPJ 00.776.108) e COPOBRAS I SC (CNPJ 82.996.554).

Com base nas Telas 6 e 8 a Fiscalização afirmou que havia 47 débitos relativos ao IRPJ e 143 débitos relativos à CSLL. As telas referem-se a demonstrativos de débitos da Interessada e das incorporadas. No ANEXO H do termo de verificação (fls.4022/4026), a Fiscalização detalhou cada um dos débitos de IRPJ e CSLL incluídos no PAEX.

Informou a Fiscalização que, da análise do demonstrativo apresentado pela Interessada verificou que parte dos valores era oriunda de ajuste contábil (complemento) em relação a passivo já reconhecido pela Interessada antes da adesão ao PAEX. Ao final, consta no Termo de Verificação que a Fiscalização entendendo que os juros de mora de débitos de IRPJ e de CSLL são indedutíveis para fins fiscais, promoveu a glosa da exclusão registrada no LALUR sob a rubrica "3.04 - PAEX Juros", na medida a que os valores correspondessem ao IRPJ e à CSLL.

Todo o relato da Fiscalização foi fundado nos documentos e registros contábeis e fiscais, (LALUR) apresentados pela própria Interessada.

Do exposto, constata-se que a glosa da exclusão incidiu sobre juros vinculados a débitos de IRPJ e CSLL parcelados e consolidados no PAEX, indedutíveis nos termos do artigo 41, § 2º, da Lei nº.8.981, de 1995 e dos dispositivos do Código Tributário Nacional mencionados no item anterior.

Cumpra esclarecer à Interessada que o lançamento fiscal é ato administrativo vinculado à lei, no caso, ao artigo 142, do CTN e à legislação analisada no item anterior, e, sendo assim, estando claro nos autos que os documentos carreados demonstraram a infração apontada, e que não ocorreu cerceamento ao direito de defesa, não cabe a sua anulação.

Em síntese, os fatos revelados pelos documentos acostados aos autos em conjunção com a legislação acima apontada legitimam e conferem validade ao presente lançamento, enquanto ato administrativo vinculado. Não houve qualquer vício de motivação na presente autuação, mesmo porque a Interessada produziu detalhada e meticulosa defesa atacando tanto matéria de fato quanto de direito.

Registre-se que a Interessada não apresentou quaisquer documentos suficientes para desconstituir os fatos e valores informados pela Fiscalização.

Tendo por base que as despesas, perdas e exclusões têm o condão de reduzir o lucro líquido e, conseqüentemente, o crédito tributário, era ônus da Interessada comprová-las de forma irrefutável.

Voto por negar provimento à impugnação.

XIV - Do lançamento da CSLL.

Decorrendo o lançamento da CSLL de infração constatada na autuação do IRPJ, o julgamento daquela segue a mesma sorte deste, em virtude da relação de causa e efeito que os une.

Além disto, quanto às glosas de despesas e adições de despesas indedutíveis, cabem as seguintes observações.

A Contribuição Social sobre o Lucro tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação. Neste sentido, determinam os artigos 248 e 277, do RIR de 1999:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598,

de 1977, art. 6º, § 1º, Leiº 7.450, de 1985, art. 18, e Leiº9.249, de 1995, art. 4º).(GRIFADO AGORA)

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

O lucro operacional é, pois, o resultado do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais.

Assim, determina o artigo 299, do RIR de 1999:

"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).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido, as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias.

A escrituração contábil, pela qual se apura o resultado do exercício, ponto de partida para se chegar à base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, deve observar postulados e princípios contábeis.

Assim, a contabilização de dispêndios sem propósito empresarial implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar, também por esta razão, a sua glosa, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Conclusão.

Do exposto, VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL à impugnação da Interessada, para exigir:

-o crédito tributário abaixo demonstrado, com os acréscimos legais incidentes quando do efetivo pagamento;

IRPJ:R\$16.771,68, multa de 150%;

CSLL: R\$6.037,80, multa de 150%.

-a redução do IRPJ e da CSLL a compensar/restituir, respectivamente, nos valores de R\$49.361,33 e R\$25.690,08;

-o ajuste da base cálculo do IRPJ e da CSLL, para os anos de 2007 e 2008.

Sala de Sessões da 8ª Turma da DRJ/RJO - I - Rio de Janeiro, 29-10-2014.

Júlio César Jabor dos Santos. AFRFB 10487

Dedutibilidade das subvenções para investimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

Importa trazer à lide que a possibilidade de dedutibilidade das subvenções para investimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL foi apreciada no REsp nº 1945110/RS, afetado ao rito dos recursos repetitivos (RISTJ – Art. 256-I e art. 1.036 do CPC), do qual resultou o TEMA 1182-STJ, que firmou a seguinte tese:

TEMA 1182-STJ

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

O referido julgamento tem efeito de representar a controvérsia, nos termos do art. 1.036 do CPC de 2015, e seu fundamento deve ser observado nos julgamentos deste CARF que versem sobre a mesma matéria (art. 99 do Ricarf). Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça asseverou que os benefícios fiscais concedidos aos contribuinte de ICMS devem compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL, salvo “quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

Portanto, há de se investigar se a recorrente cumpriu os requisitos citados, relacionados (Neste sentido AC 1102-001.354, desta Turma). Segundo o TVF, a exclusão no valor de R\$ 649.509,81, que teria amparo no Regime Especial concedido pelo Estado da Paraíba, não se enquadraria no conceito de subvenção para investimento detalhado no Parecer Normativo CST nº 112/78. Da análise do disposto no TVF (e-fl. 3859) infere-se que a fiscalização não analisou a procedência da afirmação de que a Recorrente “considerou as exclusões como regulares exclusivamente pelo fato de os valores terem sido mantidos em reservas de incentivos fiscais”. O fundamento para a glosa das exclusões deu-se pela análise da legislação estadual concessiva do benefício, que mais se aproximaria de uma subvenção de custeio. Nos termos do TVF:

O beneplácito concedido pelo Estado da Paraíba, consubstanciado no Termo de Acordo nº 2006.000092 (fls. 1604 a 1607), estava amparado no Decreto nº 23.211/2002 (fls. 3811 a 3813), que dispõe sobre a concessão de Regime Especial de Tributação às indústrias de produtos plásticos e similares<sup>96</sup>.

Previa a concessão de crédito presumido de ICMS, de forma que o imposto mensal a recolher correspondesse a 1% (um por cento) do valor das saídas. Na prática, uma redução do ICMS devido pela COPOBRAS-PB ao Estado da Paraíba.

Nada menciona o Decreto nº 23.211/2002, ou mesmo o Termo de Acordo nº 2006.000092, acerca da obrigatoriedade de que o beneficiário (no caso, a filial COPOBRAS-PB) aplicasse essa subvenção em investimentos na implantação ou expansão do empreendimento econômico. Sendo assim, trata-se de subvenção para custeio. Como tal, deve ser computada na determinação do lucro operacional, como previsto no art. 392, I, do RIR/1999, inexistindo previsão de sua exclusão do lucro real.

Diante de todo o exposto neste tópico 9, procede-se à glosa da exclusão relativa ao Regime Especial de Tributação concedido pelo Estado da Paraíba à filial COPOBRAS-PB:

· Ano-calendário 2008: R\$ 649.509,81.

Desta forma, considero que o fundamento da glosa restou afastado pelo teor da decisão do STJ, quando do julgamento do REsp nº 1945110/RS, afetado ao rito dos recursos repetitivos (RISTJ – Art. 256-I e art. 1.036 do CPC), do qual resultou o TEMA 1182-STJ. Não há nos autos qualquer prova acostada pelo fisco que os demais requisitos previstos no art. 30 da Lei n. 12.973/2014 tenham sido desobedecidos (constituição de reserva, distribuição de lucros...), razão pela qual deve-se afastar a glosa imposta de ofício.

A Recorrente requer ainda que todas as intimações sejam realizadas exclusivamente em nome dos procuradores que a assinam e em seus domicílios. O pleito não pode ser atendido, considerando-se o disposto na Súmula CARF nº 110 :

Súmula CARF nº 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para afastar a glosa imposta de ofício sobre a exclusão de subvenção para investimento no ano-calendário 2008 no valor de R\$ 649.509,81, e diminuir a multa qualificada aplicada à glosa das despesas com a Araras para 100%, aplicando-se a retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Lizandro Rodrigues de Sousa**