



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

Processo n° 13808.000004/2002-14
Recurso n° 155.638 Voluntário
Matéria IRPJ
Acórdão n° 103-23.522
Sessão de 27 de junho de 2008
Recorrente TRAFFIC ASSESSORIA E COMUNICAÇÕES S/C LTDA,
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa: IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. Independentemente de haver ou não pagamento, excetuando-se os casos de dolo, fraude ou simulação, a Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade de lançamento por homologação.

IRPJ – GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS – Na determinação do lucro real, os valores correspondentes aos encargos financeiros pagos por financiamentos tomados no mercado financeiro, concomitantemente repassados a empresa controlada e/ou coligada, por não necessárias à atividade da empresa são indedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001

Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não é de se reputar configurada denúncia espontânea quando já instaurada ação fiscal hábil à averiguação da situação tributária, como um todo, de contribuinte.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não tem o condão de limitar a atuação da Administração Pública na realização do lançamento.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – RETIFICAÇÃO – ESPONTANEIDADE. O MPF, bem como suas prorrogações, são atos praticados em paralelo àqueles preparatórios ou integrantes do processo administrativo fiscal, mas este continua a

ND D

1

ser regido pelas disposições do Decreto nº 70.235/72. Dessa forma, não se considera espontânea a retificação de declaração e o pedido de parcelamento efetuados no curso de procedimento fiscal, se não havia transcorrido o prazo de sessenta dias desde a lavratura do último termo fiscal.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA. - CSLL. Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por TRAFFIC ASSESSORIA E COMUNICAÇÕES S/C LTDA.

ACORDAM os MEMBROS DA TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos até novembro de 1996 (inclusive), vencido o conselheiro Luciano de Oliveira Valença (Presidente) em função do art. 173, I do CTN e, por unanimidade, REJEITAR a preliminar de espontaneidade. No mérito, por unanimidade de votos NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA

Presidente


ANTONIO BEZERRA NETO

Relator

FORMALIZADO EM: 19 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Waldomiro Alves da Costa Júnior e Antonio Carlos Guidoni Filho. Ausência justificadamente o Conselheiro Carlos Pelá.



Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 6.715/2004, da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal em Campinas-SP

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

"1. Trata o presente processo dos Autos de Infração relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, lavrados em 18/12/2001 e cientificado ao contribuinte na mesma data, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 4.975.195,56, com os acréscimos legais cabíveis até a data da lavratura, em virtude da constatação das seguintes irregularidades:

1.1. Custos não comprovados sob a alegação de extravio da documentação correspondente, associada à retificação da declaração de rendimentos em 25/03/2001, acompanhada do parcelamento dos débitos, após o início da ação fiscal, ocorrido em 22/11/2000;

1.2. Despesas não comprovadas, registradas sob a rubrica "32219-Manut. e Consumo", em 29/02/1996;

1.3. Encargos financeiros considerados desnecessários, porque decorrentes de empréstimos captados junto a instituições financeiras com a cobrança de juros e variação cambial, enquanto em paralelo houve a concessão de empréstimos a pessoas ligadas, sem encargos. Glosaram-se as despesas que corresponderiam aos empréstimos efetuados a sócios e coligadas, conforme demonstrativo anexo ao auto de infração.

2. Inconformado com a exigência fiscal, o contribuinte, por intermédio de seus advogados e procuradores, protocolizou a impugnação de fls. 510/559, em 17/01/2002, juntando os documentos de fls. 561/586 e apresentando, em sua defesa, as seguintes razões de fato e de direito:

2.1. Em preliminar argüi a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário relativo aos encargos financeiros desnecessários nos períodos de janeiro a novembro de 1996, em face do transcurso do prazo estipulado no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, dada sua opção pela apuração mensal do imposto de renda, sendo irrelevante a posterior entrega da declaração ou a inexistência do pagamento. Assevera que a autoridade fiscal não obedeceu à Nota/MF/SRF Cosit nº 577, de 24 de agosto de 2000.

2.2. Argüi espontaneidade no momento da entrega da declaração de rendimentos retificadora, porque isto se deu antes da ciência do MPF

nº 0813300-2001-00319-7 (28/03/2001) e depois do vencimento do prazo de validade do MPF nº 0213300-2000-01015-7 (17/03/2001).

2.3. Assevera que o Termo de Constatação e Reintimação, lavrado em 14/03/2001 e que lhe foi cientificado em 23/03/2001, estava vinculado ao MPF nº 0213300-2000-01015-7, já extinto por decurso de prazo em 17/03/2001. Somente 11 (onze) dias depois, em 28/03/2001, lhe foi cientificado o novo MPF-Fiscalização nº 0813300-2001-00319-7, mediante a lavratura de novo Termo.

2.4. Readquirida, assim, a espontaneidade, foi promovida a retificação da declaração de imposto de renda, bem como das DCTF, sendo que, do imposto apurado requereu e obteve o deferimento da Receita Federal de parcelamento para seu pagamento em 30 (trinta) meses, sendo certo que vem efetuando tais pagamentos nos dias corretos.

2.5. Ressalta que a Portaria nº 1.265 expressamente define que os prazos são contínuos e, além disso, na medida em que não há procedimento fiscal sem um Mandado que o legitime, na ausência deste, seja por extinção do prazo, seja por conclusão de suas finalidades, não há que se falar sobre a existência de procedimento fiscal. Entende que o MPF não pode ser considerado mero documento interno da Receita Federal, tratando-se, sim, de documento que legitima e dá suporte jurídico ao procedimento fiscal, e sem ele não há procedimento.

2.6. Ainda, imprópria seria a transformação do MPF de Diligência em Fiscalização, haja vista que o art. 10 da Portaria nº 1.265 prevê a edição de MPF complementar com a necessária concordância da autoridade outorgante do MPF originário.

2.7. Demais disso, a Receita Federal, ao receber e deferir o pedido de retificação e parcelamento apurado concordou tacitamente com o fato de que a requerente já não se encontrava mais sob procedimento fiscal.

2.8. Quanto ao mérito dos encargos financeiros considerados desnecessários, assevera que a Fiscalização descaracterizou adiantamentos para futuro aumento de capital, considerando-os, simplesmente, mútuos.

2.9. Discorre sobre a classificação contábil de tais adiantamentos, os quais seriam exigibilidades na empresa favorecida, ao passo que a pessoa jurídica que antecipa os recursos deve classificá-los como ativo permanente. Assevera que a Contabilidade deve representar os fatos econômicos em sua essência, mais do que com a forma jurídica de que se reveste e refere-se a conclusões doutrinárias neste sentido, bem como invoca a força probatória da escrituração comercial.

2.10. Isto porque os valores que mantinha em seu ativo permanente eram adiantamentos para futuro aumento de capital em empresas ligadas, inclusive corrigidos monetariamente até 1995, conforme determinava o Decreto nº 332/91. E aduz:

Outro fato não menos importante é a inexistência de óbice para devolução de alguns valores. Tais valores, por qualquer motivo, não foram considerados para o adiantamento para futuro aumento de

capital, principalmente quando eles são irrelevantes no contexto. Também não existe na legislação qualquer determinação legal que determine que os valores remetidos para futuro aumento de capital devam obedecer a um cronograma de datas. A conta de adiantamento para futuro aumento de capital é uma conta contábil normal, podendo ser debitada ou creditada, não podendo ser descaracterizada por este fato por inexistência de previsão legal.

2.11. Invoca o princípio da legalidade, e a ele conecta a necessária observância do princípio inquisitório e do princípio da verdade material, afirmando o desrespeito a eles, porque exigível um maior aprofundamento na análise para a conclusão da existência de mútuo entre empresas ligadas, e não de adiantamento para futuro aumento de capital. Caberia ao Fisco a prova de serem inverídicos os valores remetidos para futuro aumento de capital, e ausente esta prova, deveria ele abster-se de efetuar o lançamento.

2.12. Inexistindo presunção legal invertendo o ônus da prova, incumbe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular, nos termos do art. 90, § 3o do Decreto-lei nº 1.598/76. E em caso de dúvida, deve prevalecer o respeito à propriedade privada, pois, são mais fortes as razões de salvaguarda do patrimônio dos particulares do que as que conduzem ao seu sacrifício.

2.13. Também se equivoca a autoridade fiscal ao considerar semelhantes os conceitos de variações monetárias e receitas financeiras até 31/12/98. Contudo até a edição da Lei nº 9.718/98, as correções monetárias de valores a receber eram classificadas como variações monetárias, e somente após esta lei elas passaram a ser consideradas receitas e despesas financeiras, conforme o caso.

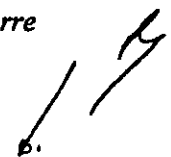
2.14. Daí a equiparação feita pela Fiscalização, entre juros e variação cambial, não tem base legal, o que torna improcedente todo o cálculo apresentado. E, demais disso, se alguma correção incidisse nos casos mencionados, seriam somente sobre os valores devolvidos e não sobre o total da movimentação.

2.15. Aborda, ainda, o conceito de mútuo contido na legislação civil, para enfatizar que se trata de um contrato real, unilateral, em princípio gratuito e não solene. Especificamente quanto à gratuidade, assevera:

É gratuito, pois surge como um ato para socorrer um amigo, entretanto permite-se converter em oneroso. Na prática tem se constatado que raramente o mútuo vem despido de caráter especulativo, ou seja, quase que na totalidade dos casos ele vem estipulado com juros a título de remuneração de capital. Aliás, a própria lei ao fixar juros de mora reconhece a injustiça da gratuidade na utilização do dinheiro alheio.

Embora o contrato de mútuo possa ser gratuito ou oneroso, em direito civil entende-se que só pode ser gratuito, quando não se estipula juros.

O mutuante que não restitui a coisa no prazo convencionado incorre em mora, e fica obrigado aos juros moratórios.



2.16. *Em face de tais características, entende que o contrato de mútuo difere, por completo, dos adiantamentos para futuro adiantamento de capital.*

2.17. *Demais disso, o empréstimo contratado junto ao Banco Real (US\$ 3,000,000.00 ou R\$ 3.096.000,00) foi utilizado para capital de giro da empresa, e aplicado nos itens que menciona e perfazem o total de R\$ 5.211.365,12.*

2.18. *Relata, ainda, que o passivo concernente à cessão de crédito proveniente da "Traffic Sports International, Inc" não corresponde a entrada de recursos, pois tal cessão se fez para que o direito creditório fosse compensado com a dívida que a Traffic Assessoria e Comunicações Ltda tinha em relação à TV Globo, acarretando apenas a supressão da saída do numerário que seria destinado ao pagamento da TV Globo.*

2.19. *Tais ocorrências, portanto, não representaram empréstimo à pessoa ligada, mas tão só a cessão de crédito, transferência escritural da dívida.*

2.20. *Por fim, aduz:*

A legislação fiscal quando ensina que, nos casos de mútuo, sendo os numerários mutuados originários de empréstimos, os encargos financeiros dele decorrentes, também devem ser transferidos à mutuária. Logicamente, a transferência deve ser comprovada pela fiscalização e não ser havida por mera suposição. No caso vertente não houve a ocorrência deste fato.

Do exposto, fica evidenciado que nunca houve a operação de mútuo nem mesmo os recursos propalados pela autoridade fiscal foram transferidos para as empresas ligadas.

2.21. *Estende os mesmos argumentos expendidos à CSLL.*

2.22. *Requer perícia indicando perito e formulando os seguintes quesitos:*

1 – *Qual a forma de apuração do lucro real eleito pela impugnante, em sua Declaração de Rendimentos do ano-calendário de 1996?*

2 – *Pode informar o Sr. Perito se entre os fatos geradores ocorridos entre os meses de janeiro a novembro de 1996 e a data da lavratura do auto de infração decorreram mais de 5 (cinco) anos?*

3 – *A escrituração contábil da impugnante, nos anos-calendário objeto da exação, registra alguma operação de mútuo como afirma o AFRF?*

4 – *Pode informar o Sr. Perito se o AFRF comprovou que os valores transferidos às empresas ligadas, como adiantamento para futuro aumento de capital, são os mesmos que estão registrados no passivo da impugnante?*

5 – *Pode o Sr. Perito esclarecer se houve entrada de numerário na empresa impugnante quando da operação de cessão de crédito de US\$ 5,000,000.00?*

6 – *Protesta-se por quesitos suplementares.*

2.23. *Arremata a impugnação solicitando que as intimações e comunicações sejam efetuadas diretamente ao procurador que subscreve a peça."*

Em decisão de fls. 596 a 620, a DRJ Campinas-SP, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, nos termos da ementa que se transcreve:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: DECADÊNCIA. IRPJ. Iniciada a ação fiscal antes de transcorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, não se cogita de homologação tácita, sendo possível o lançamento enquanto não expirado o prazo estipulado no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. CSLL. A decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário relativo à CSLL rege-se pelo art. 45 da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: PRORROGAÇÕES DE MPF. ESPONTANEIDADE. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO E PARCELAMENTO. Não se considera espontânea a retificação de declaração e o pedido de parcelamento efetuados no curso de procedimento fiscal, se não havia transcorrido o prazo de sessenta dias desde a lavratura do último termo fiscal. DESPESAS NÃO COMPROVADAS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Consolidada-se administrativamente a matéria não expressamente impugnada pelo contribuinte.

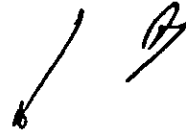
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: ENCARGOS FINANCEIROS DESNECESSÁRIOS. São indedutíveis, por desnecessários à manutenção da atividade produtiva, os encargos de financiamentos de recursos financeiros tomados no mercado financeiro e repassados sem ônus algum a sócio ou empresa ligada. Infirmada, porém, a pretendida descaracterização das contas de adiantamento para futuro aumento de capital, reverte-se a glosa da parcela correspondente aos valores que beneficiaram empresas ligadas"

Cientificada da decisão de primeira instância, em 23/08/2006 (fl.629v) a interessada, em 21/09/2006 (fl.635), interpôs recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuinte (fls. 635/673), reafirmando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação, sem no entanto requisitar perícia, que havia sido indeferida pela primeira instância.

É o relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo tributação do IRPJ e da CSLL. A fiscalização entendeu ter havido: a) indevido aproveitamento de despesas e custos não comprovados; e b) glosa de despesas consideradas desnecessárias (pagamento de encargos financeiros), porque decorrentes de empréstimos captados junto a instituições financeiras com a cobrança de juros e variação cambial, enquanto em paralelo houve a concessão de empréstimos a pessoas ligadas, sem encargos.

1) Da preliminar de Decadência

Do IRPJ

A recorrente argúi a decadência com referência apenas aos créditos tributários decorrentes da glosa de encargos financeiros considerados desnecessários nos períodos de janeiro a novembro de 1996. Embora promovidas outras glosas neste mesmo período (custos e despesas não comprovados), a elas a recorrente não se refere porque pretende desconstituir o lançamento em razão de já ter retificado as declarações pertinentes e parcelado os tributos a elas correspondentes.

Em relação à decadência do IRPJ, ou seja, se cabível o prazo estabelecido no art. 150, § 4º, ou o art. 173, I, ambos do CTN, entendo o que o referido prazo é de cinco anos, independentemente de haver ou não pagamento, estando subordinado ao disposto no artigo 150, § 4º, a não ser quando constatado dolo, fraude ou simulação, única situação em que se aplicaria o art. 173, I do CTN.

Discordo assim da decisão de piso que aplicou incondicionalmente o disposto no art. 173, I do CTN.

Embora tenha havido pagamentos, esse fato é irrelevante para o meu entendimento. A hipótese típica do lançamento por homologação é a previsão legal do dever de o sujeito passivo antecipar o pagamento; o fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento por homologação, que, para ocorrer, deve apenas ter previsão legal a respeito do dever de o sujeito passivo fazer a antecipação do pagamento.

No caso concreto, resta parcialmente decaído o direito do fisco constituir o lançamento para os créditos constituídos pelo fisco até novembro de 1996, inclusive, dado que a ciência do lançamento se deu em 18/12/2001 (fl.493), ultrapassando, pois, o prazo de 5(cinco) anos contados do fato gerador.

Da CSLL

Ressalte-se que a conclusão supra aplica-se também para a CSLL, pois nesse particular o referido lançamento, cujo disciplinamento envolvendo a decadência não mais possui regramento próprio (artigo 45, da Lei nº 8.212, de 1991), após a declaração de

6
8

inconstitucionalidade dos artigos 44 e 45 do referido diploma legal. A matéria foi contemplada com a Súmula Vinculante nº 8:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Dessa forma, a regra do art. 150, § 4º, do CTN, como o mesmo raciocínio esposado para o IRPJ, também se aplica igualmente às contribuições sociais (tributos sujeitos à homologação).

No caso concreto, resta parcialmente decaído o direito do fisco constituir o lançamento para os créditos constituídos até novembro de 1996, inclusive, dado que a ciência do lançamento se deu em 18/12/2001 (fl.493), ultrapassando, pois, o prazo de 5(cinco) anos contados do fato gerador.

Despesas e custos não comprovados – Retificadora – espontaneidade

Pretende a recorrente afastar o lançamento de ofício dos tributos incidentes sobre os custos não comprovados, invocando o instituto da denúncia espontânea através da entrega da declaração retificadora a partir da qual desfez a dedução efetuada, sem comprovação.

A princípio, cabe salientar que a recorrente através da entrega da declaração retificadora admite que aproveitou os custos indevidamente, não se insurgindo mais quanto à glosa propriamente dita.

Alega a recorrente que o Termo de Constatação e Reintimação, que supostamente lhe retiraria a espontaneidade, não estaria amparado por um MPF e que, portanto, era como se tal Termo não existisse. É que o referido Termo que lhe fora cientificado em 23/03/2001 (2 dias antes da retificadora), estava vinculado ao MPF-Diligência (0213300-2000-01015-7) já extinto por decurso de prazo em 17/03/2001. Sendo o MPF documento que legitima e dá suporte jurídico ao procedimento fiscal, este não existiria sem aquele, e assim readquirida estaria sua espontaneidade em 17/03/2001, descabendo o lançamento dos valores declarados através da retificadora em 25/03/2001 (a ordem de emissão do MPF-Fiscalização aconteceu em 19/03/2001 e a sua ciência em 25/03/2001).

Por outro lado, afirma ainda que se por hipótese admitirmos que o referido Termo de Constatação tinha por fundamento um MPF ainda não extinto, ter-se-ia que admitir que o referido MPF não teria caráter fiscalizatório.

Sem entrar em todos os pormenores da alegação da recorrente, antecipo que o mandado de procedimento fiscal não é parâmetro de aferição da competência de agente que subscreve qualquer tipo de procedimento fiscal, invalidando assim a premissa principal do seguinte argumento da recorrente: *“Sendo MPF documento que legitima e dá suporte jurídico ao procedimento fiscal, este não existiria sem ele, e assim readquirida estaria a espontaneidade em 17/03/2001”*

Ao estabelecer os aspectos necessários ao auto de infração o artigo 10, do Decreto 70.235/72, estabeleceu que *“o auto de infração será lavrado por servidor competente (...)”*.

A normativa atual sobre a competência dos Auditores constante do artigo 6º, I, “a”, da Lei 10.593/02, dá conta de suas atribuições:

‘Artigo 6º. São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:

I – em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;’

Nesse mesmo passo, o art. 142 do Código Tributário Nacional expressamente confere à autoridade administrativa a competência indelegável e privativa de formalizar o lançamento.

Nessa sorte de considerações verifica-se que a competência para a incumbência, que deve advir de previsão legal, foi devidamente preenchida por norma jurídica hábil a tanto.

Ademais, cabe ressaltar que os Conselhos de Contribuintes, reiteradamente, vêm se manifestando no sentido de que a existência de eventual vício no MPF não enseja a nulidade do auto de infração lavrado ou de qualquer procedimento efetuado pelo mesmo:

“NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. O mandado de procedimento fiscal não constitui parâmetro de aferição da idoneidade jurídica dos trabalhos realizados para verificação dos comportamentos de determinado contribuinte frente à Fazenda Federal. Preliminar rejeitada.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não é de se reputar configurada denúncia espontânea quando já instaurada ação fiscal hábil à averiguação da situação tributária, como um todo, de contribuinte. (Acórdão nº 203-09.600, de 15/06/2004)

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não tem o condão de limitar a atuação da Administração Pública na realização do lançamento. Não é o mesmo sequer pressuposto obrigatório para tal ato administrativo, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional, o que não se permite a uma Portaria. (...) (Acórdão 107-07268 de 13/08/2003)).

MPF.MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.POSTULADOS.INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em quaisquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não-observância - na instauração ou na amplitude do MPF -

poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou. (Acórdão 107-06797 de 18/09/2002 - Relator: Neicyr de Almeida).

Recurso negado."

Especificamente quanto à alegação de inobservância dos prazos estabelecidos para a vigência do MPF, bem assim no que concerne à falta de indicação de outro Auditor-Fiscal para a conclusão do procedimento fiscal, há que se esclarecer que questões ligadas ao descumprimento do MPF, inclusive quanto a prazo, devem ser resolvidas no âmbito de processo administrativo disciplinar, e não têm o condão de tornar nulo o lançamento tributário ou qualquer procedimento instalado pelo Auditor Fiscal. Nesse sentido, manifestou-se a 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 16 de outubro de 2002, mediante o Acórdão n.º 107-06.820, cuja ementa segue abaixo transcrita:

"MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverência o princípio da pessoalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN. (grifei)."

Conforme muito bem colocado pela decisão de piso "O MPF, bem como suas prorrogações, neste contexto, são atos praticados em paralelo àqueles preparatórios ou integrantes do processo administrativo fiscal, mas este continua a ser regido pelas disposições do Decreto n.º 70.235/72. Assim, atendidos seus requisitos, válidos são os atos praticados."

E, com referência à espontaneidade, tal diploma legal expressamente prevê que:

Art. 7º. O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

[...]

§1º. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§2º. Para os efeitos do disposto no §1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável,

sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. (grifei)

Dessa forma, o Termo de Informação e Reintimação que lhe fora cientificado em 23/03/2001, independente de tudo o que foi alegado pela recorrente, em consonância com o art. 7º, §1º do Decreto 70.235/72 retira completamente a espontaneidade da retificação efetuada apenas 2(dois) dia depois da emissão do referido Termo, que estaria obviamente dentro de seu prazo de validade (60 dias).

Quanto ao argumento de que “a Receita Federal, ao receber e deferir o pedido de retificação e o parcelamento do imposto apurado, concordou tacitamente com o fato de que a recorrente já não se encontrava sob procedimento fiscal”, deve-se esclarecer que não existe e nunca existiu a figura da concordância tácita na recepção da retificadora a partir da não manifestação da Receita Federal.

Anteriormente, o procedimento era formatado na forma de um pedido de retificação, carente de manifestação da autoridade administrativa. Atualmente, a retificadora possui a mesma natureza da original, substituindo-a para todos os efeitos.

Porém, isso não implica dizer que a autoridade administrativa ficará sempre inerte em relação à retificadora. Havendo necessidade, será produzido um lançamento fiscal em resposta à qualquer alteração indevida feita na declaração original, bem assim, se a retificadora foi efetuada após iniciada a ação fiscal, como foi o caso, ela não se eximirá das penalidades previstas na Lei. É expressamente o que comanda o art. 881 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94:

Art. 881. A pessoa jurídica que, depois de iniciada a ação fiscal, requerer a retificação de rendimentos de sua declaração não se eximirá, por isso, das penalidades previstas neste regulamento, aplicando-se o mesmo procedimento a todas as pessoas físicas ou jurídicas, quanto aos rendimentos oriundos da pessoa jurídica a que se referir aquela ação fiscal, inclusive aos sujeitos ao regime de arrecadação nas fontes (Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 63, § 5º).

O mesmo raciocínio se aplica em relação ao parcelamento noticiado pelo contribuinte.

Conforme muito bem apontado pela decisão de primeira instância cabe tão-somente “*ser adotadas as providências necessárias para que os valores já recolhidos não sejam novamente cobrados do contribuinte*”.

Dessa forma, em relação à glosa de custos não comprovados, deve-se manter o lançamento do IRPJ e da CSLL, uma vez que retificação equivalente também foi promovida na base de cálculo desta contribuição [fls. 75/84 e 296/303 (1996), 122/342 (1997), 166/389 (1998)].

GLOSA DE ENCARGOS FINANCEIROS SOBRE EMPRÉSTIMOS FORNECIDOS A SÓCIOS E EMPRESAS LIGADAS

Esta parcela do lançamento se refere a glosa de despesas financeiras, a cujo respeito dissentem o Fisco e o contribuinte. As despesas foram consideradas desnecessárias (pagamento de encargos financeiros), porque decorrentes de empréstimos captados junto a instituições financeiras com a cobrança de juros e variação cambial, enquanto em paralelo houve a concessão de empréstimos a pessoas ligadas, sem encargos. Dessa forma, os encargos financeiros, na proporção dos recursos entregues a custo zero a sócios e empresas ligadas foram considerados indedutíveis pelo fisco, por força do artigo 191, parágrafos 1º e 2º do RIR/80, porque desnecessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

A recorrente combate a acusação negando que as operações subjacentes identificadas pela fiscalização se configuram mútuos, mas mero “adiantamento para futuro aumento de capital”.

Acontece que a recorrente alega e não comprova. No campo probatório dos autos é inconteste tratar-se de empresas ligadas, bem como ter havido o tipo de movimentação dos recursos inerente ao mútuo. Não trouxe a recorrente, entretanto, qualquer comprovação dos ditos negócios pactuados entre as empresas ligadas, sua natureza e seu escopo. Repousou sua defesa em alegações contábeis genéricas desprovidas de conteúdo probatório.

Não trouxe sequer algum documento formal que indicasse um cronograma de datas a serem obedecidas para a concretização da subscrição do capital de empresas ligadas. Nem ao menos tenta demonstrar que algumas daquelas promessas de aumento de capital se realizaram efetivamente. Pelo contrário, o argumento de “escape” a seguir demonstra não somente que não lhe interessa entrar no escopo e peculiaridades desses “adiantamentos”, ou seja, fazer a prova do alegado, mas demonstra principalmente que esses adiantamentos para futuro aumento de capital nunca atingiram o seu verdadeiro fim:

“A recorrente mantinha, em seu ativo permanente (conta investimento), os valores remetidos para aumento de capital para as empresas ligadas citadas pela fiscalização. Tais valores, por qualquer motivo, não foram considerados para o adiantamento para futuro aumento de capital, principalmente quando eles são irrelevantes no contexto. Contudo, não existe na legislação qualquer determinação legal que imponha que os valores remetidos para futuro aumento devam obedecer a cronograma de datas. A conta de adiantamento para futuro aumento de capital é uma conta contábil normal, podendo ser debitada ou credita, não podendo ser descaracterizada por este fato diante da inexistência de previsão legal.”(grifei)

De outra banda, a argumentação da recorrente é incoerente, pois boa parte desses “adiantamentos” foram feitos não somente para empresas ligadas, mas para as pessoas físicas dos sócios. É o que se verifica no demonstrativo de fls. 471/474. Como muito bem observado pela decisão de primeira instância “*Vê-se não só a existência de créditos em face de José Geraldo Góes, procurador do sócio José Hawilla (fl. 575), bem como constata-se, em especial, que no*

período de março/97 a abril/99, a empresa atuada foi credora do próprio seu sócio José Hawilla. Os valores a ele transferidos, e não restituídos até abril/99, alcançaram a cifra de R\$ 1.057.692,99.”

Mas, como isso é possível? A recorrente afirma que todas as operações tratavam-se, em essência, de “adiantamentos para futuro aumento de capital”, e não, simplesmente, mútuos. Funda-se no argumento de que sua contabilidade representaria os fatos econômicos em sua essência, mais do que com a forma jurídica de que se reveste. Adiantamento para futuro aumento de capital a pessoas físicas? É essa a “essência” de que fala a recorrente? Apenas essa inconsistência já seria capaz de comprometer toda a sua argumentação, tornando-a inverossímil e fantasiosa.

Apesar disso, no benefício da dúvida, a decisão de primeira instância ainda cancelou parte do lançamento em relação a uma parcela das reversões feitas apenas a empresas ligadas, em que os históricos contábeis estavam bem caracterizados.

“Assim, somente nas operações registradas nas contas 1.3.1.01.091 – 1.3.1.2.16 (“Adto Aumento Capital Praterro”) e 1.3.1.01.071 – 1.3.1.2.14 (“Adto Aumento Capital Fratello”) tem pertinência a parte da impugnação fundada na caracterização da transferência de recursos como adiantamentos para futuro aumento de capital.

7.9. Com referência a estas, a autoridade fiscal aduz que, embora denominadas “adiantamento para futuro aumento de capital”, tratavam-se de conta corrente comum, pois, diariamente havia lançamentos a débito (fornecimentos) e periodicamente lançamentos a crédito (devoluções de recursos).

7.10. Todavia, o exame dos autos não confirma, in totum, tal assertiva. Isto porque os lançamentos contidos às fls. 429 e 453 denotam que as contas indicadas não se tratavam de conta corrente comum, por destinarem a aumento de capital parte dos valores inicialmente adiantados, como consta dos seguintes históricos:

7.10.1. Conta 1.3.1.01.091 – Adto. Aumento Capital Praterro, em 27/03/96:

Valor referente ao aumento de capital conforme contrato registrado na JUCESP nr. 43.737/96-1 em 27/03/96. 608.000,84

7.10.2. Conta 1.3.1.01.071 – Adto. Aumento Capital Fratello, em 31/12/98:

Valor de nossa integralização de capital realizada nesta data. 2.369.387,75

Valor de nossa integralização de capital realizada nesta data. 1.669,44

7.11. É certo que tão só o título da conta não é suficiente para determinar as características das operações que ela controla. Também não se nega a possibilidade de uso indevido dessa conta para registro de operações que, na realidade, representariam empréstimos ou conta-corrente entre pessoas ligadas. Contudo, os lançamentos referidos colocam em dúvida a afirmação fiscal neste sentido, impondo a

necessidade de um maior aprofundamento das análises para caracterização da eventual infração cometida."

Em relação ao restante das operações com pessoas jurídicas, é claro que o argumento acima nem de longe poderia se aplicar, eis que se a decisão de primeira instância acatou as alegações da recorrente em um contexto em que pelo menos os históricos dos lançamentos guardavam pertinência com o alegado, esse para não é o caso para o rol restante das operações com empresas ligadas (contas contábeis 1.2.1.01.015 e 1.2.1.01.016), pois nesse caso todos os históricos indicam expressamente que as operações contabilizadas se referem a "empréstimos" e não "adiantamentos para futuro aumento de capital".

Assim, confirma-se que no período de 1996 a 1998, existiam apenas lançamentos relativos, expressamente, a empréstimos decorrentes de contrato de mútuo com Pratic Lojas de Conveniência (fls. 431/433, 436/438, 444), os quais permaneceram em aberto até 13/04/99 (fl. 456), evoluindo de R\$ 20.000,00 em 23/05/96 para R\$ 595.435,00 em abril/99, somente a título de principal emprestado.

Provado que as operações, na verdade, se tratavam de mútuos, a consequência inequívoca, conforme pacífica jurisprudência deste Conselho, é que a empresa não necessitava realmente desses capitais emprestados junto a instituições financeiras para manter a fonte de suas receitas. E se não carecia realmente dos capitais, os juros e variações cambiais resultantes desses empréstimos também foram suportados desnecessariamente.

Eis a jurisprudência:

ENCARGOS FINANCEIROS. GLOSA.REPASSE DO FINANCIAMENTO AO SÓCIO. Reputam-se desnecessárias à manutenção da fonte produtora os empréstimos tomados pelo sujeito passivo, haja ou não lucros acumulados, e repassados ao sócio sem gravame. (Acórdão CSRF/01-03.646, de 10/12/2001)

IRPJ – GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS – Na determinação do lucro real, os valores correspondentes aos encargos financeiros pagos por financiamentos tomados no mercado financeiro, concomitantemente repassados a empresa controlada e/ou coligada, por não necessárias à atividade da empresa são indedutíveis da base de cálculo do imposto de renda. (Ac. 101-95.392, de 17 de abril de 2003)

IRPJ - GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS – As despesas financeiras assumidas pela pessoa jurídica devem revestir o caráter desnecessidade. Não possuem este atributo os juros e variações correspondentes a valores repassados a empresas ligadas, pois representam despesas destas últimas em suas atividades. VARIACÕES MONETÁRIAS ATIVAS – Cabível a exigência de reconhecimento das variações monetárias ativas sobre os recursos repassados pela pessoa jurídica para sócios e empresas ligadas. (Ac. 108-07360).

A racionalidade da jurisprudência está calcada simplesmente no fato de que para valores de despesas financeiras correspondentes a repasses a empresas ligadas, uma pessoa jurídica só pode deduzir aquilo que pertencem a suas próprias operações. Se as despesas correspondem a atividades de outras pessoas jurídicas, ainda que ligadas, não se pode atribuir à repassadora dos recursos (mutuante) a dedutibilidade integral, seja porque são valores que

correspondem a receitas de outro contribuinte seja porque o empréstimo contraído veio beneficiar, em parte, a mutuária, cabendo a ela, portanto, o ônus dos encargos financeiros proporcionalmente ao empréstimo repassado.

Como se sabe, a norma é a dedutibilidade das despesas necessárias, e não as meramente volitivas, conforme regra encartada no RIR/99, *verbis*:

"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)" (Grifei).

Os argumentos acerca da classificação das variações monetárias como despesas financeiras somente a partir de 1999 (Lei nº 9.718/99) são impertinentes. A esse respeito, cabe salientar que mais importante que a precisão terminológica é o fato de que se tratam despesas consideradas desnecessárias - encargos financeiros de forma geral (juros e variação cambial) incorridos sobre as parcelas do empréstimo repassadas.

Por fim, em relação à alegada operação de cessão de crédito proveniente da "Traffic Sports International, Inc" não corresponder à entrada de recursos, em nada afeta o lançamento, porque ficou provado nos autos a existência outras origens de recursos para efetivar os mencionados repasses. Por outro lado, também em momento algum dos autos se faz referência a recursos empréstimos concedidos à "Traffic Sports International, Inc", daí a inocuidade da argumentação.

Dessa forma, o lançamento na parte não cancelada pela decisão de piso deve ser mantido, por se tratar de despesas volitivas, indedutíveis para fins do IRPJ.

Lançamento Reflexo (CSLL)

Afora a decadência já reconhecida para os créditos constituídos até novembro de 1996 (inclusive), por estar sustentado na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear a manutenção das exigências lançadas por via reflexa.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso, para acolher a decadência do direito do fisco constituir os lançamentos do IRPJ e CSLL apenas para os períodos até novembro de 1996 (inclusive).

Sala das Sessões, 27 junho de 2008.


ANTONIO BEZERRA NETO

