



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

Processo n.º : 13.884-000941/99-73
Recurso n.º : 119.764
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EX: DE 1995
Recorrente : CEBRACE CRISTAL PLANO LTDA
Recorrida : DRJ em CAMPINAS
Sessão de : 14 de julho de 2000
Acórdão n.º : 101-93.116

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - A Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou jurisprudência no sentido de que a partir da Lei 8.383/91 o IRPJ sujeita-se a lançamento por homologação. Assim sendo, o prazo para efeito da decadência é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

IRPJ-PREJUÍZOS DO PERÍODO-BASE- O direito de compensar prejuízos fiscais independe de opção do contribuinte e a ação fiscal, ao efetuar o lançamento, deve levar em conta os prejuízos declarados pelo contribuinte, compensando-os.

IRPJ-DEDUTIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL- Antes da entrada em vigor da Lei 9.316/96, o lucro líquido que serve de base à apuração do Lucro Real é o lucro líquido após deduzida a Contribuição Social, não havendo justificativa legal para não deduzi-la apenas por ter sido apurada em procedimento de ofício.

IRPJ - CUSTOS/DESPESAS NÃO COMPROVADOS - Os custos/despesas dedutíveis são apenas os comprovados, e sendo a atividade de lançamento plenamente vinculada, não cabe à autoridade administrativa admitir a dedução baseada em juízo discricionário.

IRPJ-DESPESAS FINANCEIRAS E VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS - Para se configurar a hipótese de incidência com base na desnecessidade das despesas, levantada pela autoridade fiscal, é imprescindível que reste caracterizado que a empresa tomou recursos de terceiros para repassá-los às coligadas, recebendo dessas encargos financeiros inferiores aos que pagou pelos mesmos recursos.

IRPJ-DESPESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS- Para serem dedutíveis, é ônus da empresa provar que os serviços correspondentes às despesas contabilizadas foram efetivamente prestados em seu favor.

CSSL - BASE DE CÁLCULO - A base de cálculo da contribuição é o resultado do exercício (lucro contábil), com os ajustes previstos na lei. Nos casos em que a escrituração do contribuinte não indique o verdadeiro lucro contábil (tais como, omissão de

escrituração de receitas, custos ou despesas inexistentes, etc.),
competete à fiscalização proceder aos ajustes necessário.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso
interposto por CEBRACE CRISTAL PLANO LTDA

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho
de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência
até 02/92, e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para excluir da
tributação a parcela referente às despesas financeiras passivas e compensar os
prejuízos referentes ao ano de 1993, nos termos do relatório e voto que passam a
integrar o presente julgado.

EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 22 AGO 2000

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RD/101-1.560

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER
DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI
SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA. Ausente,
justificadamente o Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso nr. 119.764
Recorrente: CEBRACE CRISTAL PLANO LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa CEBRACE Cristal Plano Ltda. foram lavrados os autos de infração de fls. , referentes a Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social Sobre o Lucro, pelos quais foi formalizado crédito tributário no valor total de R\$23.645.441,67, compreendendo, inclusive, juros de mora e multa por lançamento de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO

As irregularidades que deram origem às autuações consistiram em :

1- Custos ou Despesas Não Comprovados-

Valores apropriados ao resultado sob os títulos " custos de manutenção e reparo", "outros custos" e " rem. prestação de serviços paga/cred. PJ" , desacompanhada da respectiva documentação comprobatória.

2- Custos, Despesas Operacionais e Encargos Não Necessários

Este item se refere a contratos de representação comercial , contratos de prestação de garantia e contratos de mútuo firmados pela Cebrace. Conforme descrito no Termo Fiscal de Constatação de fls. 683/688, a Cebrace celebrou:

a)contratos de representação comercial com a Companhia Vidraria Santa Marina e com a Providro Ltda, tendo essa última cedido seus direitos e obrigações à Blindex Vidros de Segurança Ltda. Tais contratos estabeleciam exclusividade das contratadas para comercialização dos produtos fabricados pela Cebrace em todo território nacional, assim como para cobrança dos créditos originados dessa comercialização. As contratadas teriam direito a uma comissão de 5% sobre o valor líquido das duplicatas emitidas em função das vendas que agenciassem, inclusive as efetuadas para uso próprio e/ou às suas filiadadas.

b)contratos de prestação de garantia com a Santa Marina e a Providro (este último cedido à Blindex), pelos quais as empresas contratadas, mediante a remuneração de 1,5%, se constituíam em responsáveis solidários e

105

principais pagadores, perante a Cebrace, pela solvabilidade e pontualidade das pessoas cujas operações fossem efetuadas por seu intermédio.

c) contratos de mútuo com a Blindex e a Santa Marina, os quais seriam pagos exclusivamente com atualização monetária pela variação da UFIR.

Em relação a esses contratos a fiscalização efetuou as seguintes glosas :

2.1- As despesas com comissões (5% das vendas realizadas) relativas às vendas efetuadas pelos representantes comerciais a si próprios;

2.2- Todas as despesas referentes às remunerações de 1,5% pagas à Santa Marina e à Blindex, pela prestação de garantias, por entender que essa prestação já estava prevista no contrato de representação comercial, estando a respectiva remuneração incluída no percentual de 5%.

2.3- A diferença entre as atualizações dos contratos de mútuo com as coligadas e os encargos contabilizados no mesmo período (variação cambial e juros passivos) relativos a empréstimos obtidos em moeda estrangeira e a compras a prazo de fornecedores no exterior.

3-Bens de Natureza Permanente Deduzidos Como Despesa

Valores referentes a custo de aquisição de bens do Ativo Permanente, indevidamente contabilizados como despesas Operacionais.

4-Despesas Indedutíveis.

Valores concernentes a pagamentos e créditos efetuados à Blindex a título de remuneração relativa à prestação de serviços de assessoria administrativa e financeira e o valor de R\$1.400,00 lançados a título de despesa operacional, por ter sido considerada liberalidade.

IMPUGNAÇÃO

Em impugnação tempestiva a empresa alega, preliminarmente, a decadência quanto aos meses dos anos calendário de 1992 e 1993. A seguir, registra incorreções ocorridas na apuração do crédito, a saber : a) desconsideração do prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 1993: b) desconsideração da dedutibilidade dos valores relativos à contribuição social sobre o lucro na apuração do lucro real: c) erro de cálculo da determinação do adicional referente aos meses do ano-calendário de 1992. No mérito, alega, em síntese, o seguinte:

Quanto ao item 1 do auto de infração (despesas não comprovadas), diz que a autoridade fiscal intimou-a a comprovar R\$ 26.295.731,14, dos quais foram comprovados R\$ 26.224.891,70, restando um saldo de R\$ 70.839,44, correspondente a 0,063% dos custos e despesas declarados e comprovados. Desses R\$70.839,44, traz, com a impugnação, prova de R\$20.655,94.

Quanto ao item 2, diz que por ser empresa com estrutura basicamente voltada para a produção, necessita terceirizar seus serviços, e por isso a comercialização, atividades de cobrança e garantia são executados pela Santa Marina e pela Blindex.

No que se refere às comissões de 5% (item 2.2), registra que a autoridade lançadora se equivocou ao concluir que as empresas representantes estariam impedidas de adquirir vidro flotado, que fizesse parte da produção da Cebrace, de outros fabricantes, quando a limitação se refere à venda desses produtos, não havendo impedimento relativo à sua aquisição para fabricação própria. Além disso, não há qualquer óbice ao pagamento de comissões quando as vendas são realizadas aos próprios representante, sendo que as comissões representam, a rigor, uma redução do valor do produto em função de uma obrigação contratual. Ressalta que a empresa poderia efetuar a venda de seus produtos às representantes comerciais pelo valor já reduzido (desconto comercial), o que implicaria em reduzir em 5% as bases de cálculo do PIS e da COFINS e reduzir a incidência de IRPJ, CSSL, IPI, ICMS e ISS.

Quanto aos contratos de prestação de garantia (item 2.1), destinam-se eles a aumentar a solvabilidade e pontualidade das adquirentes. Os argumentos da autoridade lançadora para entender que as despesas correspondentes não se caracterizam como usuais e normais são arbitrários e subjetivos, não havendo impedimento a que uma empresa estabeleça contratos com seus sócios, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas. Aduz que a remuneração de 1,5% não está compreendida na de 5% referente aos contratos de representação comercial, pois os contratos têm objetos que não se confundem, existindo dois serviços de naturezas completamente distintas.

Quanto à parcela das despesas financeiras e variações monetárias passivas (item 2.3), registra erros de cálculo cometidos na apuração no

105

tocante à utilização do valor da UFIR dos meses de setembro e outubro de 1993 e diz que o empréstimo no exterior foi feito em 1988, a internação dos recursos ocorreu a partir de 1989 e os mútuos foram realizados a partir de 1993 . Acrescenta que não há nada que obrigasse a empresa a liquidar antecipadamente suas dívidas quando tivesse recursos financeiros para tanto. Acrescenta que a liquidação antecipada não representaria nenhuma vantagem.

O item 3 do auto de infração não foi contestado.

Quanto ao item 4 (despesas indedutíveis) , diz que a fiscalização concluiu que os pagamentos e créditos efetuados à Blindex relativos à prestação de serviços de assessoria administrativa e financeira eram desnecessário porque a autuada já possuía, em sua estrutura administrativa e financeira, setores responsáveis pela execução dos referidos serviços. Acrescenta que a autoridade autuante baseou-se exclusivamente em organograma fornecido pela empresa, efetuando a análise de maneira subjetiva, sem atentar para a complexidade da atividade empresarial da autuada. Aduz que os cargos previstos no departamento jurídico nunca foram preenchidos, que a existência, apontada no organograma, de 6 funcionários na área de gestão, não é suficiente para afirmar que tenham qualificação técnica para elaborar os serviços prestados pela Blindex. .Conclui que os serviços glosados são necessários e obrigatórios.

Finalizando, diz que as despesas consideradas indedutíveis para efeito do imposto de renda devem ser adicionadas no LALUR, , não havendo previsão legal para sua adição para efeito de Contribuição Social Sobre o Lucro.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

O julgador singular rejeitou a preliminar de decadência sob o fundamento de que o lançamento do IRPJ é da modalidade de " lançamento por declaração" e reconheceu o erro de cálculo da fiscalização no tocante à atualização monetária.

Quanto ao mérito, reduziu da matéria tributável correspondente ao item 1 do auto de infração as parcelas comprovadas com a impugnação, considerou improcedentes as glosas referentes às comissões (5%) relativas às vendas efetuadas aos representantes e às remunerações (1,5%) pela prestação de garantia (itens 2.1 e 2.2) , reconheceu o erro de cálculo da fiscalização quanto aos valores da UFIR e determinou a correção, mantendo a exigência relativa às despesas

financeiras variação monetária passiva (item 2.3) e aos serviços de assessoria administrativa e financeira (item 4) e considerou não impugnada a parcela de R\$1.400,00, tida como liberalidade, eis que não expressamente contestada na impugnação. Sobre a compensação do prejuízo fiscal apurado em 1993 na imputação fiscal relativa a este período, contrapõe que o fato não invalida o feito fiscal, na medida em que aquele prejuízo já foi compensado com lucros de exercícios posteriores e a matéria tributada de ofício ainda está sendo litigada. Quanto à Contribuição Social, informa que as glosas das despesas não resultaram simplesmente de sua indedutibilidade, mas sim de serem despesas incomprovadas, razão pela qual devem ser adicionadas para efeito da base de cálculo da contribuição social.

RECURSO

Inconformada, a empresa recorre a este Conselho.

Reitera a preliminar de decadência, insistindo em que a modalidade de lançamento é “ por homologação” e transcreve voto do Conselheiro Natanel Martins, nos autos do recurso 109-718. No mais, alega, em síntese, que:

O entendimento da autoridade julgadora quanto à desconsideração do prejuízo fiscal apurado no período encerrado em 31 de dezembro de 1993 está equivocado, pois, independentemente de haver sido ou não compensado o prejuízo com lucros de exercícios posteriores, não se pode revisar a base de cálculo do período-base de 1993, convertendo-a em positiva, porque a lei não admite que em um mesmo período possa haver renda e prejuízo. A fiscalização teria que recalcular a base de cálculo, pois estão incidindo indevidamente juros sobre tributo a ser pago sobre lucro inexistente. Menciona acórdãos do Conselho (101-77.400/87, 103-10.960/91, 101-77.517/88) no sentido de que o direito de compensar prejuízos fiscais independe de opção do contribuinte e que a ação fiscal deve levar em conta, ao proceder o lançamento, os prejuízos declarados pelo contribuinte, compensando-os.

Para apuração da base de cálculo do IRPJ devem ser considerados os valores relativos à Contribuição Social Sobre o Lucro, uma vez que referentes a períodos em que ainda eram dedutíveis para determinação do lucro real.

Quanto à parcela remanescente do item 1 do auto de infração (custos/despesas não comprovados), diz que o valor não comprovado representa 0,044% da totalidade dos custos e despesas declarados e comprovados, o que afasta qualquer presunção de existência de passivo fictício, razão pela qual não se pode imputar à Recorrente qualquer infração à legislação tributária, não se justificando a manutenção da exigência. Transcreve a ementa de dois acórdãos do Conselho (Ac. 103-17.748/96 e Ac. 101-80.774/90), nas quais destaca os seguintes trechos : “ Não se configura a figura do chamado passivo não comprovado quando a exigência remanescente é extremamente desprezível (0,06%) sem relação ao saldo total da conta” e “ A comprovação, em primeira instância, da existência de 99% das obrigações afasta a presunção de omissão de receitas em relação às parcelas de valores ínfimos tidas como não comprovadas” . Menciona doutrina a respeito do Princípio da Insignificância como excludente da tipicidade , aplicando-a ao Direito Tributário para concluir que, tendo comprovado 99,96% dos gastos e despesas, a documentação não localizada é destituída de potencial lesivo ao erário, sendo desproporcional e injusta a imputação de qualquer infração com a respectiva penalidade.

Quanto ao item 2.3 do auto de infração (dedutibilidade das despesas financeiras e variações monetárias passivas), afirma que a fiscalização e a autoridade julgadora entenderam que o fato de a empresa, em 1993, estar suportando encargos financeiros de um empréstimo externo tomado em 1988, totalmente aplicado até 31/12/1990, e a ser integralmente pago em 1995, e nesse mesmo ano de 1993 conceder mútuos a suas coligadas representa um repasse dos valores recebidos do exterior sem o repasse dos respectivos encargos. Diz que tal acusação está eivada de subjetivismo, como se denota na afirmativa contida no Termo Fiscal de Constatação de que não se pode considerar usual e normal que a empresa optasse por emprestar seus excedentes financeiros a empresas ligadas ao invés de utilizá-los na liquidação antecipada do empréstimo. Assevera que não há norma que obrigue quem quer que seja a liquidar antecipadamente suas dívidas caso tenha recursos financeiros disponíveis. Além disso, a permissão para a liquidação antecipada de empréstimos externos só surgiu com a Resolução BACEN 2.105, de 31/08/94 tendo prevalecido apenas por seis meses, uma vez que em 09/03/95 foi expressamente revogada pela Resolução BACEN 2.147. Aduz que

105

ainda que houvesse permissão para a liquidação antecipada, a empresa somente o faria se visualizasse alguma vantagem, principalmente financeira, o que não ocorreu no caso. Diz que se a fiscalização houvesse se preocupado em examinar a operação como um todo, até sua liquidação, constataria que em 1994 a empresa apresentou um resultado positivo de variação cambial, reflexo o Plano de Estabilização Econômica, quando o câmbio foi fixado em níveis extremamente favoráveis àqueles que tinham dívidas em moeda estrangeira. Acrescenta que a autoridade julgadora, embora reconhecendo que *“ a opção para liquidação antecipada de obrigações é prerrogativa da empresa, não havendo, de fato, qualquer obrigatoriedade legal que a condicione a esse procedimento ”*, entendeu que *“ não seria razoável a empresa efetuar mútuos quando ainda estivesse arcando com o ônus de financiamentos e compras realizadas no exterior, com remuneração relativa aos mútuos estipulada em bases inferiores às estabelecidas para os encargos decorrentes das operações no exterior ”* e que a *“ concomitância entre o pagamento dos encargos relativos aos financiamentos e o recebimento da receita proveniente dos mútuos, a qual restringiu-se, conforme já asseverado, à variação da UFIR ”*. Ressalta que os recursos captados no exterior já haviam se esgotado (foram integralmente aplicados na construção da fábrica) quando se iniciaram os mútuos, o que descaracteriza a hipótese de repasse. E que glosar créditos de fornecedores sob o pretexto de “repasse” é fato tipicamente impossível, porque o crédito decorre de sua própria aplicação na coisa adquirida. Transcreve trecho do voto do Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, condutor do Ac. 103-08.287/88, segundo o qual, para se configurar a hipótese de incidência invocada pela autoridade lançadora é fundamental que se caracterize o repasse.

Quanto ao item 4 do auto de infração informa que as despesas operacionais glosadas referem-se a serviços prestados pela Blindex que dizem respeito à elaboração de planejamento estratégico, assessoria no plano orçamentário, assessoria na elaboração do resultado a custo corrente, assessoria em comunicação em rede de informação e assessoria na área jurídica referente aos serviços legais e paralegais. A necessidade de contratação desses serviços decorre de a empresa não possuir em sua estrutura administrativa e financeira algumas áreas de serviços, dentre as quais o Departamento Jurídico (encarregado da elaboração de todos os atos societários da Recorrente), o Controle Orçamentário (encarregado de

assessorar na elaboração do orçamento, na elaboração do resultado a custo corrente e controle orçamentário) e outros serviços de administração, motivo pelo qual se utilizada de toda a estrutura de sua sócia Blindex. Esclarece que a autoridade julgadora entendeu que não houve prova da efetividade dos serviços prestados porque as notas fiscais seriam genéricas, referindo-se apenas a "assessoria administrativa referente ao mês", não se podendo, por isso, estabelecer vínculo entre os alegados gastos e a prestação de serviços pela Blindex. Todavia, ressalta que constam das notas fiscais a denominação social, endereço e inscrições estaduais das partes envolvidas (Blindex e Cebrace), está identificada a natureza da operação (prestação de serviços de assessoria administrativa) e o período a que os mesmos se referem. Diz inexistir qualquer norma legal que estabeleça a obrigação de fornecer qualquer outro elemento, e que a própria decisão recorrida, ao referir-se às formas legais das quais deverá revestir-se a documentação comprobatória correspondente às deduções, menciona "*a natureza da operação e todos os seus elementos (compra e venda, serviço, tipo, quantificação, valor, etc.) e identificar as partes envolvidas (nomes ou denominações sociais, endereços, inscrições fiscais, etc.)*". Exemplifica com vários tipos de serviços executados pela Blindex e que, entretanto, apesar de realizados, não são documentados ou materializados (por exemplo, controle da marca "Cebrace", feito periodicamente, não resultando em qualquer medida se ficar constatado não ter havido imitação ou utilização indevida; responsabilização por eventuais ações judiciais em que a Cebrace figure como parte e acompanhamento periódico perante os órgãos competentes, serviços cuja materialização é impossível, embora existam as procurações "ad judicium" outorgadas pela Cebrace aos advogados empregados da Blindex). Ressalta que além de as notas fiscais preencherem os requisitos legais, contam dos autos diversos outros documentos e indícios do vínculo existente entre os alegados gastos e a efetiva prestação dos serviços de assessoria executados pela Blindex. Assim, os atos societários da Recorrente, que por imposição legal (art. 1º §2º, da Lei 8.906/94) devem ser visados por advogado, foram assinados por advogados funcionários da Blindex. Trancreve, às fls 44 do recurso (fls 987 do processo), correspondência enviadas pela Blindex à Cebrace que entende comprovar a efetiva prestação de serviços. Aduz que às fls 34 da decisão está reconhecido que os trabalhos de custo corrente e controle orçamentário e de análise mercadológica foram realizados e o

que o cerne da questão é verificar se os mesmos foram realizados pela Blindex à Cebrace. Quanto a esse aspecto, retruca que as notas foram emitidas pela Blindex contra a Cebrace, a Blindex obteve a devida remuneração, consta dos controles contábeis e fiscais da Cebrace o pagamento dos serviços, não há qualquer evidência de que terceiros tenham efetuado os serviços (para cuja realização a Recorrente não possuía estrutura). Diz que caberia à autoridade julgadora trilhar racionalmente o caminho que efetivamente conduz ao vínculo existente entre os gastos despendidos pela Cebrace, os quais estão registrados nos seus controles fiscal e contábil, bem como na Declaração de Rendimentos, com as remunerações recebidas pela Blindex, que também estão registradas nos respectivos controles, acrescentando a esses dados o fato de que os serviços foram realizados e que não há evidência de que outra empresa possa tê-los executado. Menciona, ainda, que a autoridade julgadora destaca que a autuada não comprovou o efetivo desembolso dos valores lançados como despesa operacional, o que, em momento algum, foi requerido à fiscalizada, cabendo à autoridade, se tinha dúvidas a respeito, converter o julgamento em diligência para que a empresa pudesse providenciar as provas. Esclarece que se os julgadores do Conselho de Contribuintes entenderem necessária a apresentação dos documentos que comprovem o efetivo desembolso, apresentá-los-á tão logo sejam solicitados.

Quanto à Contribuição Social, reedita as razões apresentados na impugnação, insistindo em que as despesas foram consideradas indedutíveis apenas por ausência de comprovação, não tendo sido questionado o acerto dos registros contábeis, o que se resolve no âmbito do imposto de renda através de adição no LALUR, não havendo disposição legal que determine sua adição para efeito de apuração da base de cálculo da contribuição.

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e, embora desacompanhado de prova do depósito exigido no art. 33, §2º, do Decreto 70.235/72, dele tomo conhecimento por determinação judicial.

Preliminar de decadência.

A preliminar de decadência foi rejeitada pelo julgador monocrático, sob o fundamento de que o lançamento do IRPJ se caracteriza como “lançamento por declaração”.

A questão da decadência, em relação ao IRPJ, tem sido amplamente debatida tanto na doutrina quanto na jurisprudência, seja administrativa, seja judiciária.

No âmbito deste Primeiro Conselho, as divergências se manifestavam tanto quanto à caracterização da natureza do lançamento quanto à fixação do *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência. Assim, enquanto o entendimento dominante nas demais Câmaras do Conselho era o de que o lançamento do IRPJ se caracterizava como “lançamento por homologação”, a Primeira Câmara, por maioria (com voto vencido desta relatora), entendia que o mesmo se caracterizava como “lançamento por declaração”. A partir de julho de 1998 passou também a ser dominante na Primeira Câmara a posição segundo a qual o lançamento do IRPJ se caracteriza como “lançamento por homologação”.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, nas suas mais recentes manifestações, uniformizou a jurisprudência no sentido de que, antes do advento da Lei 8.381, de 30/12/91, o Imposto de Renda era tributo sujeito a lançamento por declaração, passando a sê-lo por homologação a partir desse novo diploma legal. Assim o Acórdão CSRF 01-02.620, de 30/04/99, cujo voto condutor registra :

“A partir do ano calendário de 1992, por força da mencionada lei, o imposto passou a ser pago mensalmente e, se não pago até a data aprazada, a partir do dia seguinte, inicia-se a contagem da caducidade, independentemente da data de apresentação da declaração de ajuste. Se a jurisprudência administrativa entende que a partir da data do vencimento para pagamento do

imposto mensal o fisco pode lançar de ofício, conclui-se que, se não o fizer, estará "dormindo".

Portanto, equivoca-se a autoridade quanto entende que o imposto, no caso, é lançado por declaração.

Uma vez aceito tratar-se de lançamento por homologação, resta fixar o *dies a quo* para contagem do prazo de decadência.

Inicialmente, devo registrar que discordo da posição dos que entendem que, se não houver pagamento, o lançamento deixa de ser "por homologação". O artigo 150 do CTN dispõe que :

"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 referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º- Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito....."

Considero que o lançamento por homologação é o lançamento tipo de todos aqueles tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade. E a natureza do lançamento não se altera se, ao praticar essa atividade, o sujeito passivo não apura imposto a pagar (por exemplo, se houver prejuízo, no caso de IRPJ, ou, no caso de Imposto de Importação, se for o caso de alíquota reduzida a zero, ou operação ao amparo de regime especial de draw back). O que define se o lançamento é por declaração ou homologação é a legislação do tributo, e não a circunstância de ter ou não havido pagamento .

O CTN prevê três modalidade de lançamento : por declaração, por homologação e de ofício. Quanto a este último, excetuada a hipótese em que a lei o prevê como lançamento original, (caso do IPTU, por exemplo) , é ele decorrente de infração (falta ou insuficiência de imposto nas hipóteses de lançamento por declaração ou por homologação), e portanto, subsidiário e sempre acompanhado de penalidade.



Assim, excetuada a hipótese de tributo cujo lançamento seja, por natureza, de ofício, e sem considerar os casos de dolo, fraude e simulação, uma análise sistemática do CTN nos mostra o seguinte:

A legislação de cada tributo determina que, ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo :

- a) preste à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, aguardando que aquela autoridade efetue do lançamento para, então, pagar o crédito tributário (art. 147): ou
- b) apure por si mesmo o tributo e faça o respectivo pagamento, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).

No caso da letra a , a ocorrência de omissão ou inexatidão na declaração ou nos esclarecimentos solicitados (art. 149, II, III e IV) dá ensejo ao lançamento de ofício, desde que não extinto o direito da Fazenda Nacional (art. 149, p. único), o que só pode ser feito no prazo de cinco anos contados: 1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, nos caso de falta de declaração ou de entrega da declaração após esse termo (art. 173, inc. I); ou 2) da data da entrega da declaração, se essa foi entregue antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado (art. 173, II).

No caso da letra b, ocorrido o fato gerador a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, inc. V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade ou tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento.

Conforme acima exposto, entendo que, no presente caso, trata-se de lançamento por homologação, e que em 27 de março de 1998, data da ciência dos autos de infração, não mais estava a Fazenda autorizada a rever o lançamento relativo a fatos geradores ocorridos até fevereiro de 1993.

Devo, porém, registrar que o Superior Tribunal de Justiça vinha reiteradamente se manifestando no sentido de que *“a decadência relativa ao direito de constituir o crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento”*.

O entendimento nesse sentido, inicialmente adotado em Turma, foi confirmado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, na apreciação de Embargos de Divergência (Emb.Div. RESP 132.329- São Paulo).

Esse posicionamento do STJ recebeu acirradas críticas dos mais renomados juristas, como, por exemplo, Alberto Xavier, de quem vale trazer a lume a seguinte observação:

“.....
A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150 §4º e 173 resulta ainda mais evidente da circunstância de o § 4º do artigo 150 determinar que considera-se “definitivamente extinto o crédito” no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar “definitivamente extinto o crédito”? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer a sua “ressurreição” no segundo.”

A perplexidade trazida pelas decisões do STJ, quer junto à doutrina, quer junto a este Conselho, vem de ser abrandada pela mais recente manifestação daquele tribunal superior, em sessão de 07/04/00, nos EDiv em Resp 101.407-SP, cuja ementa é a seguinte :

“Tributário.Decadência. Tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, hipótese em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.”

Embora essa deliberação unânime da 1ª Sessão o STJ tenha tentado trazer a matéria ao seu leito natural, alguns aspectos continuam a carecer de interpretação. Ligam-se eles à afirmativa de que *“Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código*



I, do Código Tributário Nacional". Como interpretar essa assertiva em situações em que o sujeito passivo, ao exercer a atividade de identificar a matéria tributável e apurar o tributo devido encontra valor zero (por exemplo, prejuízo fiscal, em relação ao imposto de renda, ou alíquota reduzida a zero em relação ao II), e dá ciência ao Fisco do fato (mediante entrega Declaração de Imposto de Renda ou registro Declaração de Importação- DI)? Seria razoável entender que se sujeito passivo pagou R\$1,00 de imposto o prazo para decadência seria de 5 anos a contar do fato gerador, mas se nada tiver pago por ter apurado prejuízo fiscal, esse prazo se alongaria? É evidente que não, e a única interpretação dessa norma que não conduz ao absurdo pode ser extraída do próprio voto que conduziu a Acórdão supra mencionado, da lavra do ilustre Ministro Ari Pargendler, que assim fundamenta: *"Aqui, o contribuinte antecipou o montante a seu juízo, devido. A Fazenda Pública tinha cinco anos, a partir do fato gerador do imposto, para homologar esse pagamento, expressa ou tacitamente (CTN, art. 150, § 4º). Decorrido esse prazo, decaiu do direito de constituir crédito tributário correspondente às diferenças, a seu ver, consideradas devidas"*. Assim, se o sujeito passivo apresentou a declaração demonstrando que, a seu juízo, o imposto devido era zero, já tem a Fazenda notícia do "pagamento zero" ("antecipação do pagamento", a juízo do contribuinte, considerado devido). Nesse caso, decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, decai o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário das diferenças consideradas devidas. Com o pagamento, ou, na ausência deste, com a declaração de que o tributo apurado foi zero, tem o fisco elementos para exercer o controle. Diferentemente da situação em que o sujeito passivo nada antecipa e nada informa à Administração (não entrega declaração). Nesse caso, sim, abre-se campo para aplicação do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, consoante entendimento do STJ.

Por esta razão acolho a preliminar de decadência relativa a fatos geradores ocorridos até fevereiro de 1993.

Desconsideração do prejuízo fiscal

Em relação ao período de apuração encerrado em 31/12/93 a empresa havia apurado prejuízo fiscal no valor de CR\$895.766.267,00. Em decorrência da presente ação fiscal a fiscalização apurou matéria tributável no valor de R\$720.382.202.,92, o que implica em que, em lugar de prejuízo de

107

CR\$895.766.267,00, o prejuízo da empresa naquele período foi de CR\$ 175.384.064, 08.

Tem razão a Recorrente ao argumentar que, ao proceder o lançamento de ofício, a ação fiscal deve levar em conta os prejuízos apurados e declarados pelo contribuinte, compensando-os. Sendo a base de cálculo do tributo o lucro real do período-base, não pode haver lançamento para o período se nele ocorreu prejuízo fiscal. Efetivamente, se a ação fiscal alcançou inclusive o ano-calendário de 1994, período em que foram compensados os prejuízos declarados pela Recorrente relativo ao período de apuração findo em 31/12/93, a fiscalização deveria ter glosado a compensação a maior efetuada no ano calendário de 1994.

Dedutibilidade da Contribuição Social na apuração da base de cálculo do IRPJ.

Sobre ser levado em conta, na fixação da base de cálculo do IRPJ, o valor da Contribuição Social exigido de ofício, tem razão a Recorrente. De fato, antes da entrada em vigor da Lei 9.316, de 22/11/96, o lucro líquido que serve de base à apuração do Lucro Real, é o lucro líquido do exercício após deduzida a Contribuição Social. E não há justificativa legal para não excluir da base de cálculo a Contribuição Social apenas por ter sido ela apurada em procedimento de ofício. Assim, deve ser ajustado o lucro líquido, para dele ser excluído o valor da Contribuição Social.

Custos/despesas não comprovados (item 1 do A.I.)

Não assiste razão à Recorrente quanto a esse aspecto do recurso. As despesas/custos, para serem deduzidas, devem estar efetivamente comprovadas, e sendo o lançamento atividade vinculada e obrigatória, não cabe à autoridade formular juízos discricionários. Inaplicável, no caso, o princípio da insignificância invocado pela Recorrente. Observe-se que os Acórdãos trazidos à colação se referem a prova indireta - presunção relativa (omissão de receita caracterizada por passivo fictício) - não cabendo analogia com a dedutibilidade de despesas ou custos, que exigem prova direta.

Despesas financeiras e variações monetárias passivas (item 2.3 do A.I.)

As despesas financeiras e as variações monetárias passivas de obrigações contraídas pela empresa se caracterizam como despesas normais e necessárias e, como tal, dedutíveis. Para que se configure a hipótese de incidência invocada pela autoridade lançadora e confirmada pela autoridade julgadora, pela

qualificação de parte das despesas como desnecessárias e, portanto, indedutíveis, é fundamental que fique caracterizado que a captação dos recursos não se deu no interesse da empresa, para aplicação no seu negócio, mas sim em benefício das coligadas mutuárias. Ou seja, é imprescindível que reste caracterizado que a empresa tomou recursos de terceiros e os repassou às coligadas, recebendo dessas encargos financeiros inferiores aos que pagou pelos mesmos recursos. E tal não é a hipótese dos autos, em que os recursos foram captados e inteiramente aplicados na empresa anos antes da concessão dos mútuos.

Despesas não necessárias (item 4 do A.I.)

Foram glosadas despesas em favor da Blindex, que, segundo esclarece a Recorrente, presta-lhe serviços de elaboração do seu planejamento estratégico, assessoria no plano orçamentário, elaboração do resultado a custo corrente, assessoria em comunicação em rede de informação e assessoria jurídica. Explica a Recorrente que os serviços de assessoria jurídica consistem, dentre outros, em : (1) elaboração de todos os atos societários da Recorrente, (2) encaminhamento de documentos legais para publicação nos jornais oficiais, (3) controle do prazo de vigência da marca CEBRACE e tomada de providências junto a empresa contratada para providenciar a prorrogação da marca, (4) controle e administração das questões legais da Recorrente, etc..

No curso do procedimento fiscal a empresa foi intimada a justificar necessidade dos gastos bem como apresentar o contrato ou provar a efetividade da prestação dos serviços. Em atendimento, a fiscalizada alegou não possuir departamento jurídico e de controle orçamentário, não forneceu o contrato e, para provar a efetividade dos serviços, apresentou cópias de atos societários e de trabalhos que teriam sido elaborados pela contratada. A autoridade não acatou a justificativa porque, com base no organograma e informações integrantes deste processo (fls 188), constatou que a empresa já possuía em sua estrutura administrativa e financeira setores responsáveis pela execução dos serviços

Conforme consta do termo Fiscal de fls. 744/748, a fiscalização glosou as despesas em favor da Blindex, entendendo não comprovada sua necessidade, em razão de a Cebrace possuir em sua estrutura administrativa e financeira setores responsáveis pela execução dos serviços, e não comprovada a

efetividade dos mesmos, por estarem representados por notas fiscais genéricas, sem que tenham sido apresentados contratos relativos às operações em exame.

A decisão recorrida concluiu que a empresa não logrou estabelecer qualquer vínculo entre os gastos e a efetiva prestação dos serviços por parte da Blindex (menciona que as notas não discriminam os serviços, e os trabalhos apresentados como a comprovar sua efetividade - 353/359 e 549/583- não possuem qualquer elemento que comprove o vínculo com a Blindex). Acrescenta que não houve comprovação do desembolso dos valores lançados como despesas.

Para que as despesas com prestação de serviços sejam dedutíveis não é suficiente a apresentação das notas fiscais a eles relativas, sendo imprescindível a prova da efetividade da prestação dos serviços. Uma empresa pode ter despesas operacionais com a contratação de assessoria orçamentária, jurídica, administrativa, etc., ainda que tenha em sua estrutura setores responsáveis por esses serviços, os quais podem, todavia, não estar suficientemente habilitados para atender a todas as necessidades da empresa. Nesse caso, entretanto, muito mais cautela há que ter a empresa para comprovar que os serviços foram efetivamente prestados por terceiro e em seu favor (que são despesas necessárias). Mormente no caso específico, em que a beneficiária das despesas é pessoa jurídica ligada à contratante (participa do seu capital diretamente com 24,4% e indiretamente com 50%). Assim, mesmo aqueles serviços cuja prestação, segundo a Recorrente, não resulta materialização (controle da marca, quando não tiver ocorrido imitação, acompanhamento de ações judiciais, etc.), devem gerar relatórios periódicos dando conta de sua efetivação e andamento.

A Recorrida não apresentou o contrato de prestação de serviços. Embora possa existir contrato verbal para a prestação dos serviços, tal não é usual, e no presente caso, torna mais difícil a comprovação da necessidade da despesa. Os trabalhos anexados como trabalhos de custo corrente e controle orçamentário e de análise mercadológica não estão assinados e nada neles permite vinculá-los à Blindex (observe-se que não está provado que a Recorrente não possuía estrutura para efetuá-los; apenas se admitiu que o fato de possuir setores para desempenhá-los não implica, necessariamente, prescindir contratá-los de terceiros).

Sendo ônus da empresa provar que a Blindex prestou efetivamente em seu favor os serviços correspondentes às despesas contabilizadas, e não tendo logrado fazê-lo, deve ser mantida a glosa.

Contribuição Social.

Sobre a base de cálculo da Contribuição Social, o art. 2º da Lei 7.689/88, com a modificação introduzida pelo art. 2º da Lei 8.034, de 12/04/90 assim estabelece:

“Art. 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo :

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no balanço respectivo;

c)- o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela :

1- adição do resultado negativo da avaliação de investimento pelo valor de patrimônio líquido;

2- adição de valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3- adição das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;

4- exclusão do resultado positivo da avaliação de investimento pelo patrimônio líquido, que tenham sido computados como receita;

5- exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso do período-base.

§ 2º - No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.”

Portanto, a base de cálculo da contribuição é o resultado exercício (lucro contábil), com os ajustes previstos na lei. Porém deve-se ter em conta que a base de cálculo parte do **verdadeiro** lucro contábil, isto é, daquele apurado segundo os princípios da legislação comercial e da contabilidade. Nos casos em que a escrituração do contribuinte não indique o verdadeiro lucro contábil (tais como, omissão de escrituração de receitas, custos ou despesas inexistentes, etc.) compete à fiscalização proceder aos ajustes necessário.

Uma vez determinado o verdadeiro resultado do exercício (contábil) com observância da legislação comercial, os únicos ajustes permitidos para efeito de determinar a base de cálculo da contribuição são os acima transcritos,

previstos nos itens 1 a 5 da alínea c do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88. Não precisam ser adicionadas, para efeito da base de cálculo da contribuição, as despesas não dedutíveis para efeito do imposto de renda, **desde que , de acordo com a legislação comercial, constituam, efetivamente, despesa para a empresa.**

No presente caso, as parcelas mantidas no lançamento principal e que influenciaram o lançamento da Contribuição Social correspondem aos itens 1 e 4 do auto de infração do IRPJ. Em ambos os itens a fiscalização glosou as despesas não apenas por serem indedutíveis para efeito de imposto de renda, mas sim por não estarem comprovadas. Nesse caso, afetaram o lucro contábil, influenciando a base de cálculo da Contribuição Social.

Tendo em vista o exposto, acolho a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até fevereiro de 1992, e dou provimento parcial ao recurso para :

- a) determinar que na base de cálculo relativa ao período-base encerrado em 31/12/93 seja compensado o prejuízo fiscal declarado pelo contribuinte;
- b) excluir da matéria tributável a parcela correspondente às despesas financeiras/variação monetária passiva (item 2.3 do auto de infração do IRPJ).

Sala das Sessões (DF), em 14 de julho de 2000


SANDRA MARIA FARONI

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º. 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília - DF, em 22 AGO 2000


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 06 SET 2000


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL