



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA

Processo: 139710001242004-91

Recurso: 146545 Voluntário

Matéria: IRPJ, IRRF, PIS, COFINS e CSLL – anos-calendário: 1999 a 2003.

Acórdão: 101-97029

Sessão de 13 de novembro de 2008

Recorrente: DUDALINA S/A.

Recorrida: 3ª. TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Assunto: Processo administrativo fiscal-

LANÇAMENTO COMPLEMENTAR - A autoridade fiscal não pode alterar o lançamento originalmente feito, após ser ele impugnado e antes de decidido, para corrigir o lançamento anterior.

CERCEAMENTO DE DEFESA - Uma vez não evidenciado o cerceamento de defesa, rejeita-se a preliminar de nulidade.

NULIDADE-MPF EXTINTO - As normas que regem o MPF estabelecem que sua prorrogação é feita por registro eletrônico efetuado pela autoridade outorgante, e a informação sobre a prorrogação é disponibilizada na Internet, por código de acesso contido no próprio MPF.

Assunto: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)

DESPESAS COM ENDOMARKETING - REMUNERAÇÃO DO PRESTADOR DE SERVIÇOS - GLOSA- A falta de comprovação da ausência total de vinculação entre as notas fiscais, os serviços pactuados e as campanhas efetivamente realizadas imprime incerteza ao lançamento, impedindo a glosa da comissão paga à prestadora de serviço.

DESPESAS COM ENDOMARKETING. PRÊMIO AOS PARTICIPANTES - Comprovada a realização das campanhas, e aceito pela União, para fins de imposição da

A

B

R

contribuição previdenciária, o valor das remunerações reconhecido pelas contratantes, deve ser aceita sua dedutibilidade para fins de imposto de renda e de contribuição social.

DESPESAS DE ENDOMARKETING - RESSARCIMENTO DE DESPESAS- A dedutibilidade de despesas exige sua comprovação, para ajuizamento da sua usualidade e normalidade. Ausente a comprovação, inadmissível a dedução.

DESPESAS FINANCEIRAS- RECURSOS CAPTADOS E REPASSADOS A OUTRAS EMPRESAS DO GRUPO- Não são dedutíveis para fins de apuração do lucro real as despesas financeiras decorrentes de empréstimos tomados por pessoa jurídica não financeira, cujos recursos foram repassados a outras empresas do mesmo grupo empresarial.

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS - JUROS SOBRE MÚTUOS-O contribuinte não tem a faculdade de oferecer as receitas à tributação apenas quando efetivamente recebidas. O oferecimento deve ser integral no início do contrato, ou *pro-rata*, ao longo do prazo do contrato.

Assunto: CSLL, PIS, COFINS e IRRF

LANÇAMENTOS DECORRENTES - Para as infrações que influenciam a base de cálculo de mais de uma exação, o decidido em relação ao IRPJ aplica-se às demais exações, exceto se houver razão específica que autorize conclusão diversa.

CSLL - GLOSA DE DESPESAS – A glosa das despesas motivada por falta de comprovação, e não por desnecessidade, afetando não só o imposto de renda, mas também a contribuição social.

PIS e COFINS - Excluem-se da base de cálculo as receitas financeiras, tendo em vista a existência de decisão judicial em mandado de segurança, transitada em julgado em favor do contribuinte, com reconhecimento da inconstitucionalidade parcial do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, para limitar a



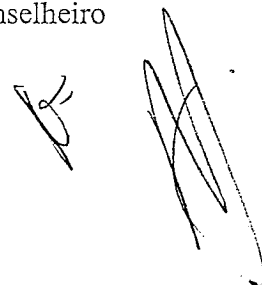
incidência das contribuições sociais ao faturamento propriamente dito.

IRRF- PAGAMENTO A TERCEIROS SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU DA CAUSA- Pagamentos a título de ressarcimento de despesas, para os quais não foi apresentado nenhum documento, tipificam a incidência prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, eis que não comprovados os reais beneficiários, a operação ou a causa.

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso, de ofício e voluntário, interpostos pela 3ª Turma da DRJ em Florianópolis e por Dudalina S/A.

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes: 1) Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de cerceamento de defesa e nulidade do procedimento fiscal por vício no MPF; 2) Por maioria de votos, acolher a preliminar de nulidade do 2º auto de infração do IRPJ, vencido o conselheiro Antonio Praga que não anula e apresenta declaração de voto; 3) Por maioria de votos, reduzir para o valor de R\$ 932.253,21 a glosa de despesas com prestação de serviços (item 1.5 do Relatório Fiscal), vencidos os conselheiros João Carlos de Lima Junior e José Ricardo da Silva que cancelam integralmente a glosa; 4) Pelo voto de qualidade, manter a glosa de despesas financeiras (item 2 do Relatório Fiscal), que ultrapassem as receitas financeiras de que trata o item 3 do aludido Relatório, vencidos os conselheiros Sandra Maria Faroni (Relatora), Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior e José Ricardo da Silva, que cancelavam a glosa de despesas financeiras; 5) Por unanimidade de votos, manter a tributação a título de receitas financeiras; 6) Por unanimidade de votos, cancelar os autos de infração do PIS e da COFINS; 7) Por unanimidade de votos, excluir da tributação da CSLL a parcela das despesas financeiras mantidas nesta decisão conforme item 4 supra; 8) Por maioria de votos, reduzir a matéria tributável a título de IR-Fonte ao valor de R\$ 932.253,21, vencidos os Conselheiros José Ricardo da Silva e João Carlos de Lima Junior que cancelam integralmente o auto de infração do IR-fonte; 9) Por maioria de votos, cancelar a exigência da multa de ofício isolada, em face da concomitância com a multa de ofício proporcional, vencidos os conselheiros Sandra Maria Faroni e Caio Marcos Cândido que ajustavam a penalidade ao decido e reduziam o percentual a 50%. Designado para redigir o voto vencedor nas matérias em que a relatora foi vencida o conselheiro



Aloysio José Percínio da Silva, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTONIO PRAGA
Presidente

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 05 OUT 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Praga (Presidente da Câmara), Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri, Caio Marcos Cândido, João Carlos de Lima Júnior, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percínio da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente da Câmara).

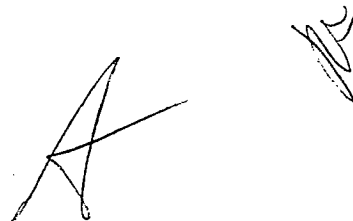
Relatório

Em litígio exigências de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF, alcançando os anos-calendário de 1999 a 2003.

O recurso foi incluído na pauta da sessão de 08 de novembro de 2007, quando o julgamento foi convertido em diligência.

Conforme então relatado, a fiscalização glosou despesas relacionadas com contrato de marketing (endomarketing), por falta de comprovação da efetividade das despesas, e despesas financeiras, por considerá-las não necessárias. Tributou, ainda, receitas financeiras relativas a contratos e mútuo, que não foram apropriadas contabilmente. Com relação ao contrato de marketing, foi ainda lavrado auto de infração de Imposto de Renda retido na Fonte. Foram também lançadas multa regulamentar e multa por falta de recolhimento das estimativas mensais.

Em síntese, além da omissão/erro nos dados fornecidos em meio magnético, que deu lugar a imposição de multa regulamentar, foram apontadas três irregularidades, que resultaram em exigências das seguintes exações: (1) dedução indevida de despesas de propaganda não comprovadas, ocasionando exigência de IRPJ, CSLL e IRRF sobre pagamentos a beneficiário não identificado e sobre distribuição de prêmios em bens e serviços ; (2) dedução indevida de despesas financeiras desnecessárias, ocasionando exigências de IRPJ e CSLL; (3) omissão de receitas financeiras, ocasionando exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e multa isolada por falta/insuficiência de estimativas mensais. Tais irregularidades podem assim serem descritas:



1- Despesas relacionadas com contrato de marketing (endomarketing):

De acordo com a fiscalização, os elementos disponibilizados pela empresa relativos às despesas de propaganda vinculadas ao contrato pactuado com a empresa SIM Incentive Marketing são insuficientes para comprovação da efetividade de tais despesas, e se resumem ao contrato pactuado, notas fiscais emitidas pela empresa contratada, regulamentos das campanhas e comprovação dos pagamentos efetuados. Entendeu a fiscalização que não ficou comprovada a vinculação entre os serviços pactuados e a documentação relativa aos mesmos.

2-Despesas financeiras não necessárias.

A fiscalização considerou desnecessárias as despesas financeiras registradas pelo contribuinte, correspondentes a juros decorrentes de empréstimos bancários, uma vez que, ao mesmo tempo, pactuou diversos contratos de mútuo financeiro, na condição de mutuante, com empresas de seu grupo econômico. O autuante registrou que nos contratos de mútuo realizados com várias empresas (ligadas) do grupo há a previsão de sua quitação em 31/07/2005, bem como há previsão de incidência de juros sobre os valores transferidos a título de mútuo, sendo que até o final de 2003 tais juros não foram cobrados pela contribuinte e sequer contabilizados.. A fiscalização levou em consideração que em alguns períodos o total do endividamento da contribuinte é superior ao volume do saldo de recursos disponibilizados na forma de mútuo e, para esses períodos, a glosa das despesas financeiras se limitou à proporção dos juros correspondentes à relação percentual entre o total dos recursos mutuados ao final do mês e o total de endividamento da empresa.

3- Omissão de receitas

Foi apontada omissão de receitas financeiras, uma vez que a empresa não apropriou contabilmente receitas de juros decorrentes de contratos de mútuo pactuados, as quais estão relacionadas na tabela 7 do termo de verificação fiscal.

A interessada apresentou impugnação tempestiva, inaugurando o litígio, julgado pela 3ª Turma da DRJ em Florianópolis, que rejeitou as preliminares de nulidade, e quanto ao mérito, julgou procedente em parte o crédito tributário exigido, tendo cancelado a Multa Regulamentar e parte do Imposto de Renda Retido na Fonte (sobre distribuição de prêmio em bens).

Em recurso voluntário, a interessada, reapresentou as preliminares de nulidade por cerceamento de defesa e nulidade do lançamento por vício na validade do Mandado de Procedimento Fiscal e conseqüente extinção da competência dos agentes fiscais. No mérito, repetiu, praticamente, a argumentação apresentada na impugnação que, em síntese, foi a seguinte:

1- Glosa de despesas de propaganda

Quanto a esse item, diz que o núcleo do pacto firmado com a SIM consiste na “implementação de um completo sistema de promoção interna no âmbito da própria empresa, direcionada ao incremento da motivação de seu capital humano com o intuito de se alcançar um aumento na lucratividade da empresa, conforme estipula a cláusula primeira da avença.” Informa que duas foram as campanhas realizadas no âmbito da empresa, quais

sejam: (a) a campanha de incentivos “O Grande Time Dudalina”, voltada aos empregados encarregados da confecção das camisas comercializadas pela Impugnante, e o programa “Fã Clube da Camisa”, um programa de incentivo aos donos de lojas de varejo, balconistas e vendedores.

Ressalta que o objeto do contrato com a SIM não se resumia a um simples programa de premiação, englobando um completo trabalho de marketing direcionado à motivação dos colaboradores internos (funcionários) e externos (vendedores) da empresa, envolvendo os valores e metas praticados pela Impugnante. Diz que os resultados obtidos comprovam a efetividade – e o sucesso – das campanhas desenvolvidas e, assim, do serviço que fora contratado. Assevera que, somando-se os dois objetivos que foram alcançados, o resultado é que a empresa vem revertendo os prejuízos que suportava, passando a auferir lucros, e que essa é a melhor medida da efetividade dos serviços prestados pela SIM. Pondera que, uma vez que o endomarketing é voltado aos funcionários, o resultado final das campanhas – motivação e comprometimento com os valores da empresa – é impossível de ser quantificado de forma palpável ou demonstrado diretamente, sendo passíveis de avaliação, apenas, os seus reflexos, que recaem sobre a lucratividade do negócio.

Diz que a real dimensão do contrato firmado junto à SIM Incentive Marketing não estava limitada à distribuição dos prêmios, sendo possível, inclusive, se não cumpridas as metas traçadas, não ocorrer distribuição de qualquer tipo de premiação aos colaboradores.

Conclui que os motivos que levaram à desconsideração das despesas são absolutamente insubsistentes, porque o serviço que foi contratado foi efetivamente prestado e seu resultado pode ser aferido no aumento da lucratividade do contribuinte. Diz que avaliá-lo simplesmente pela ótica da entrega das premiações – aspecto meramente acessório do contrato – representa desnaturação do objeto da avença e indevida glosa das despesas delas decorrentes, assim como a nulidade do lançamento.

Discorre sobre a operacionalização das campanhas de incentivo e sobre o preenchimento dos requisitos para a dedução das despesas. Diz que o próprio termo de verificação consigna que foram apresentados todos os materiais publicitários relacionados com as campanhas, assim como os respectivos regulamentos, que foram apresentados o contrato com a SIM, os comprovantes de pagamento e, no tocante ao pagamento dos prêmios, a fonte pagadora era a SIM, sendo que o repasse do respectivo numerário encontra-se comprovado.

Assevera ser estranho que, mesmo após afirmar que o pagamento dos prêmios não restou adequadamente demonstrado, os fiscais tenham utilizado os mesmos valores – prêmios pagos – como fato gerador para lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Menciona trecho do termo Fiscal, correspondente a vistoria feita pelos fiscais em uma de suas unidades fabris, onde os mesmos registraram que “*as constatações efetuadas na unidade fabril de Luiz Alves indicam a avaliação das funcionárias e o pagamento de prêmio de produtividade, mas não permitem vincular tal sistemática com os serviços prestados pela empresa SIM Incentive marketing*” (vol. IX, fls.1.728), e pondera que as únicas campanhas de incentivo que estão sendo conduzidas no âmbito da Dudalina são aquelas vinculadas ao contrato de prestação de serviço firmado com a SIM.

Ressalta que todas as testemunhas inquiridas durante a instrução do processo administrativo confirmaram (i) a realização das campanhas de incentivo junto aos colaboradores da Recorrente pela empresa SIM, (ii) a avaliação dos resultados alcançados, a cargo dos gerentes da Recorrente e (iii) o pagamento dos respectivos prêmios, cuja única fonte pagadora no decorrer da fiscalização era o cartão SIM CLUB (tanto que não identificada qualquer outra espécie de pagamento de prêmio em dinheiro, muito menos referentes a campanha de produtividade ou incentivo).

Destaca que os fiscais não levantaram dúvidas no que tange à realização das campanhas de marketing, e que o questionamento acerca da efetividade do serviço decorre apenas do fato de que não foi demonstrado, de forma individualizada, quais os beneficiários dos prêmios.

Ressalta que a previsão contratual de pagamento dos prêmios por meio do Sistema SIM CLUB (cartões magnéticos) constitui um caráter estritamente acessório do contrato, quando o seu objeto principal era a realização das campanhas de marketing, às quais estava vinculada a premiação. Esclarece que o trânsito do numerário pela empresa somente ocorreu em razão de uma questão logística, a fim de facilitar, com o menor custo possível, o seu pagamento aos verdadeiros beneficiários, quais sejam, os funcionários e vendedores que fizeram jus ao prêmio de produtividade.

Conclui que se: (i) o objeto do contrato era a prestação dos serviços de endomarketing; (ii) a premiação dos funcionários, a cargo da prestadora do serviço, era um elemento acessório do pacto; (iii) as campanhas de incentivo foram realizadas, conforme provas e vistorias, (iv) o pagamento dos prêmios efetivamente ocorreu, conforme atestam as testemunhas e os próprios auditores ao lançarem, sobre esses valores, o imposto de renda na fonte; e (v) a origem dos recursos dos prêmios era o cartão SIM CLUB, consoante registra o termo de verificação fiscal.

Conclui que restou demonstrado que os serviços foram realmente realizados, seus objetivos foram alcançados e os gastos respectivos encontram-se devidamente demonstrados, amparando, assim o seu abatimento na base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL;

Sobre a necessidade das despesas, alega que a ineficácia das campanhas de incentivo até o momento realizadas pela própria Impugnante justificaram a contratação de serviço especializado na área, tendo o contribuinte optado por contratar uma das maiores e mais sérias empresas de endomarketing do País, a qual inclusive presta serviços a gigantes como AMBEV, Coca-Cola, Nestlé e Volkswagen, sendo uma referência no seu ramo de atividade.

Sobre a normalidade e usualidade da prestação do serviço diz decorrerem do longo tempo pelos quais as campanhas estão sendo realizadas, dispondo a empresa de verba própria para esse fim, devidamente registrada em seu orçamento anual

2- Glosa de despesas não necessárias

Quanto a esse item, alega, em síntese, que efetuou a captação de recursos financeiros com escopo de gerenciar seus negócios, dentro de sua atividade operacional, de modo que elas estão revestidas dos predicados de usualidade e normalidade, guardando

uma natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora.

Reporta-se ao art. 265 da Lei 6.404/76 para afirmar que a sociedade controladora e suas controladas podem constituir grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos e a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

Diz ter firmado os contratos de mútuos para alocar valores financeiros nas empresas paralisadas, com escopo de liquidar seu passivo tributário e outras dívidas, sob pena de responsabilização da própria controladora, tendo em vista a interpretação elástica que a Fazenda Nacional tem conferido ao art.135 do Código Tributário Nacional. Assevera que o pagamento dos referidos débitos estava necessariamente condicionado ao repasse dos recursos necessários, sob pena de a própria controladora ser responsabilizada pelo pagamento dos tributos e ter seu nome inscrito em dívida ativa, etc. Pondera que se a Dudalina liquidasse diretamente esses débitos, tornando desnecessária a realização dos mútuos e a conseqüente captação de recursos junto ao mercado financeiro, os custos suportados com a liquidação desse passivo certamente seriam glosados pelos auditores com igual invocação do princípio da entidade.

Aduz que os empréstimos efetuados tinham o condão de cumprir com as metas previstas no acordo mediante o qual foi instituído o Grupo de Sociedades, que se resume na obtenção de lucro para empresas que o compõem.

Impugna os cálculos apresentados pelos auditores, dizendo-os não claros para demonstrar que os empréstimos tomados em instituições financeiras foram destinados às empresas pertencentes ao grupo econômico. Aponta que a fragilidade do critério de comparação entre as operações de captação de recursos e os mútuos é admitida pelos próprios auditores, quando indicam que o montante levantado junto ao mercado financeiro não foi apenas repassado a empresas do mesmo grupo econômico, mas também foi consumido na manutenção da atividade da impugnante, decorrendo daí a sua necessidade.

3- Omissão de receitas financeiras

Quanto ao item 003 (omissão de receita financeira) suscita a ilegalidade do lançamento sobre os juros antecipadamente apurados. Faz referência à previsão contratual de que os juros pactuados nos diversos contratos de mútuos serão liquidados somente em julho de 2005, e argumenta que, nos termos do art. 373 do RIR/99, ao contribuinte era apenas facultado ratear os juros pelos períodos de competência. Diz que o fato de não se ter lançado mão desta faculdade não significa que efetivamente houve omissão de receita, principalmente porque se trata de um procedimento expressamente amparado pela legislação do imposto de renda (o § 2º do art.247 e § 1º do art.273 do RIR/99).

Nesse sentido, diz não haver qualquer irregularidade em seu procedimento, porque, por opção do contribuinte, os juros poderiam ter sido contabilizados proporcionalmente e ao longo dos vários exercícios, ou uma única vez, no momento em que verificado o vencimento da operação, na forma do art. 373 do RIR/99. Tendo optado por reconhecer a respectiva receita apenas quando esta de fato incorrer – ou seja, no vencimento dos contratos -, a apuração do lucro correspondente será realizada na forma do art. 247, § 2º e 273, § 1º do RIR/99, adicionando-se as receitas que poderiam ter sido reconhecidas em exercícios anteriores, mas, que, facultativamente, não o foram.



Diz que o lançamento viola frontalmente os arts. 247, § 2º, 273, § 1º e 363 do RIR/99 e subverte a sistemática do regime de competência, haja vista que a interpretação conferida pelos auditores importou em antecipação de uma receita relativa apenas a um exercício futuro. Afirma, ainda, que o contrato de mútuo com a empresa BHS Nord Ltda foi convertido, em 30/06/2002, em integralização de quotas, não havendo incidência de juros.

Lançamentos decorrentes:

CSLL, PIS, COFINS:

Diz que não poderia ser aplicado o mesmo critério do IRPJ para a CSLL, e que as despesas de propaganda e financeiras são dedutíveis para fins da contribuição social.

Aduz que os lançamentos de PIS e Cofins não podem prosperar, já que essas contribuições não incidem sobre todas as receitas, inclusive financeiras.

IRRF

Quanto à exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte, alega ser surpreendente que os fiscais, ao mesmo tempo em que reputaram não demonstrado o pagamento dos prêmios em espécie, tributaram os valores respectivos para lançamento do IRRF, à alíquota de 35%, a título de pagamento a pessoa não identificada. Diz que, ao mesmo fato, o lançamento conferiu interpretações conflitantes e auto-excludentes e que, por conseguinte, contrariam o princípio da tipicidade. Acrescenta que o lançamento é nulo por ter sido efetuado contra pessoa jurídica diversa da que estava obrigada a efetuar a retenção do tributo e que, portanto, não pode ser considerada responsável pelo seu recolhimento. Alega que as provas colhidas aos autos demonstram a efetiva prestação de serviços por parte da empresa SIM, que tinha como atribuição, dentre outras, o pagamento dos prêmios, o que foi efetivamente realizado, e a Dudalina atuou apenas como instrumento da verdadeira fonte pagadora, no caso, da empresa SIM, o que a descaracterizaria como responsável pela retenção do imposto devido.

Finalmente, diz que o mesmo fato – pagamento de prêmio de produtividade, como forma de incentivo e mediante a realização de uma determinada meta - foi enquadrado em dispositivos diversos, conforme o pagamento fosse em dinheiro ou em bens. Argumenta que o fato gerador passível de enquadramento em mais de uma hipótese de incidência não atende ao princípio da tipicidade – mormente porque, se subsumível a ambos, automaticamente não está previsto em nenhum deles, do que decorre, também por esse motivo, a nulidade do lançamento efetuado.

Multa isolada

Reporta-se a jurisprudência do Conselho de Contribuintes para postular o descabimento da aplicação da multa isolada sobre a falta de recolhimento das estimativas cumulada com a multa de ofício.

Multa de ofício e juros de mora

Insurge-se contra a multa de ofício, dizendo-a confiscatória, e contra os juros de mora à taxa Selic

Em 24 de julho de 2006, foi recebida neste Conselho solicitação de remessa dos autos à DRF/Blumenau, em razão de representação fiscal que comunicava a ocorrência de erro na autuação, no que se refere à compensação de prejuízos acumulados, detectada quando na tentativa de alimentar o SAPLI. Foi então solicitado o processo que estava neste Conselho, para ser lavrado auto de infração complementar com agravamento da exigência, e encaminhamento a este Conselho apenas após a decisão de eventuais impugnação e recurso em face do novo auto, para julgamento em conjunto.

O auto de infração complementar corre pelo processo nº 13971.002142/2006-70, apenso ao presente.

O agravamento decorreu de, na compensação de prejuízos realizada, não haver sido considerado que o prejuízo total não poderia ser integralmente utilizado na compensação, porque em parte decorria de atividade não operacional (não compensável com lucros operacionais).

A empresa impugnou o auto complementar contestando apenas a legalidade de sua lavratura, sem adentrar ao mérito da correção do lançamento propriamente dito (se a compensação no novo auto está correta).

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis julgou procedente a ação fiscal, conforme Acórdão 07-9.372, de 16 de fevereiro de 2007.

A interessada apresentou recurso tempestivo, alegando nulidade do auto complementar, porque a administração reconhece erro no auto original, o que atinge sua própria estrutura, pois diz respeito à base de cálculo. Defende que a competência para a expedição do lançamento complementar é da Delegacia de Julgamento, e menciona o Acórdão 103-21393, nesse sentido.

Em 14 de abril de 2007 foi ainda apresentado aditamento ao recurso voluntário, acrescentando os seguintes argumentos:

Foi proposta ação de prestação de contas contra a empresa SIM, para que ela apresentasse o relatório com a listagem de todos os colaboradores que foram contemplados nas campanhas que realizou, bem como seus valores. A SIM apresentou tal documento, realizando acordo na citada ação, comprovando o destino dos valores repassados à SIM.

Requeru a juntada de balanços das empresas que tomaram os empréstimos, a fim de comprovar que passavam dificuldades;

Com relação ao PIS e à Cofins, declara ser beneficiária de decisão judicial favorável, com trânsito em julgado, juntando cópia.

Como questão superveniente, informa, em memorial, que após a autuação pela Receita Federal, que glosou as despesas de marketing por entender que não houve comprovação do efetivo pagamento dos prêmios relativos às campanhas realizadas pela SIM, o INSS em entendimento diametralmente oposto, autuou a Recorrente aos seguintes fundamentos: (1) deixou de informar nas GFIP apresentadas, os valores pagos a título de premiação de seis empregados; (2) não incluiu na folha de pagamento os valores recebidos a título de prêmio, pagos por meio de cartões eletrônicos, considerados verbas

remuneratórias; (3) não contabilizou de forma discriminada em sua contabilidade os valores disponibilizados mensalmente a empregados por meio de cartões eletrônicos para pagamento de prêmios de qualidade e produtividade; (4) não arrecadou, mediante desconto dos segurados empregados, a contribuição incidente sobre os valores pagos por meio de cartão eletrônico, a título de prêmios de qualidade e produtividade, consideradas verbas remuneratórias.

Pondera que ou bem as despesas são de marketing, porém não restaram comprovados os pagamentos e a efetiva prestação de serviços da SIM, ou o pagamento dos prêmios é tão identificado a ponto de o INSS considerá-lo remuneração.

Diz que, com a autuação do INSS, resta óbvio que os beneficiários dos pagamentos foram identificados e individualizados, invalidando a tributação pelo IRRF como pagamento a beneficiário não identificado.

Submetido a julgamento, resolveu a Câmara converter o julgamento em diligência. Assentou o voto condutor da Resolução nº 101-02.631, que teve importância fundamental na glosa das despesas de marketing e na respectiva confirmação pela decisão de primeira instância o fato de não ter restado comprovado o efetivo pagamento dos prêmios aos beneficiários. Assim, tendo em vista a relação individualizada, fornecida pela SIM em acordo celebrado nos autos da ação de prestação de contas, bem como os autos de infração lavrados pela Secretaria da Receita Previdenciária, que trazem a relação de todos os beneficiários das campanhas e valores recebidos, resolveu-se ouvir a fiscalização sobre esses novos documentos.

Em atendimento, a fiscalização apresentou o relatório de fls. 3750/3766, e a empresa se manifestou às fls. 3775 e seguintes.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O lançamento de IRPJ resultou de três fatos: glosa de despesas de marketing, glosa de despesas financeiras, por desnecessárias, omissão de receitas financeiras. Os demais lançamentos se fundam nos mesmos fatos, a eles se aplicando, no que não houver razões específicas, o decidido para o IRPJ.

Foram canceladas em primeira instância a Multa Regulamentar de R\$ 30.867,99 e parte do Imposto de Renda Retido na Fonte, no montante de R\$ 96.559,83.

Passo a analisar as questões recursais.

Preliminares:

A interessada suscitou preliminares de nulidade por cerceamento de defesa e nulidade do lançamento por vício na validade do Mandado de Procedimento Fiscal e conseqüente extinção da competência dos agentes fiscais.



Especificamente sobre o cerceamento de defesa, diz que os documentos que fundamentam a pretensão do Fisco, em um primeiro momento, não foram disponibilizados no tempo hábil à empresa para que ela pudesse se defender e elaborar a competente impugnação, e que as cópias solicitadas só ficaram prontas ou efetivamente liberadas no dia 13/07/2004, quando já haviam decorridos 14 dos trinta dias de prazo para impugnação. Assevera que a entrega tardia dos documentos que instruem o auto de infração acarretou evidente cerceamento de defesa. Acrescenta que também acarretou cerceamento de defesa a ausência do representante legal nas diligências realizadas.

Tal alegação de cerceamento de defesa foi com proficiência desconstituída pela decisão recorrida, cujas razões de decidir, quanto a esta preliminar, subscrevo. O relator do voto condutor do acórdão analisou tais alegações preliminares conjuntamente com a análise da impugnação à glosa das despesas com propaganda, rastreando todo o procedimento fiscal que culminou com a glosa, incluindo as sucessivas intimações para apresentação da documentação a ambas as contratantes e as sucessivas negativas de posse, atribuindo-a, cada contratante, à outra. Demonstrou, nessa análise, não ter havido prejuízo para o preparo e defesa do contribuinte.

Aponta ainda, a interessada, nulidade relacionada com o Mandado de Procedimento Fiscal. Alega que **MPF-F** teria sido extinto por decurso de prazo e que autuantes nele designados não poderiam ser os mesmos que lavraram os autos de infração. Diz que a extinção do **MPF-F** por decurso de prazo deve-se ao fato de não ter sido comunicado das prorrogações do MPF-F inicial.

Não merece acolhida a arguição de nulidade. As normas que regem o MPF estabelecem que sua prorrogação é feita por registro eletrônico efetuado pela autoridade outorgante, e a informação sobre a prorrogação é disponibilizada na Internet, por código de acesso contido no próprio MPF.

Consta dos autos (fl. 06) **Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF** que indica como prazo último de prorrogação a data de 13 de agosto de 2004; não se confirmando a alegação de MPF-F extinto por decurso de prazo.

Por outro lado, ainda que eventualmente, no primeiro ato de ofício praticado junto ao contribuinte após cada prorrogação, o auditor não tenha fornecido o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, tal irregularidade não acarreta nulidade do procedimento, exatamente porque as informações sempre estiveram disponibilizadas na Internet. As normas relativas ao MPF dirigem-se, também, à segurança ao fiscalizado, e se a cada visita do auditor a fiscalizada tivesse dúvidas quanto à validade do MPF, poderia ter consultado o sítio da Receita, com o código de acesso que lhe foi fornecido.

Rejeito as preliminares.

Mérito:

Antes de iniciar a análise das questões de mérito, não posso deixar de louvar o cuidadoso e árduo trabalho levado a efeito pela fiscalização.

- 1- Glosas de Despesas Não Comprovadas.



Foram glosadas as despesas correspondentes a notas fiscais emitidas pela empresa SIM Incentive Marketing, relativas a contrato pactuado para a implementação de campanhas de incentivo junto a empregados e vendedores, no valor total de R\$ 4.633.456,22, assim discriminado: Premiações: R\$3.438.932,00; Encargos de responsabilidade do cliente (reembolso de despesas): R\$932.253,21; Comissão de 6%; R\$ 262.271,01. O contrato fala em duas campanhas, "Grande Time Dudalina", para premiar funcionários da empresa, e "Fã Clube da Camisa", para premiar revendedores.

De acordo com a fiscalização, os elementos disponibilizados pela empresa, relativos às despesas de propaganda vinculadas ao contrato, são insuficientes para comprovação da efetividade de tais despesas, e se resumem ao contrato pactuado, notas fiscais emitidas pela empresa contratada, regulamentos das campanhas e comprovação dos pagamentos efetuados. Entendeu a fiscalização que não ficou comprovada a vinculação entre os serviços pactuados e a documentação relativa aos mesmos

Este é o item de mais difícil apreciação, especialmente pelas circunstâncias que envolveram, concretamente, a realização das campanhas promocionais. De fato, a existência de sistema de premiação como o que é objeto de questionamento é de conhecimento geral. Veja-se, a respeito, trecho de artigo de Leonardo Mazillo, elaborado em novembro de 2007, publicado na Internet pelo Fiscosoft (Artigo - Previdenciário/Trabalhista - 2007/1083):

"A partir de 2002, intensificou-se a utilização, pelas empresas, de cartões de incentivo para premiar empregados e terceiros, seja em razão de liberalidade, seja como estímulo para o cumprimento de metas de produção.

O pagamento do benefício, também chamado de "incentive house" (por metonímia), é feito por intermédio de empresas de "marketing de relacionamento", as quais recebem os recursos dos empregadores ou tomadores de serviço e os repassam aos beneficiários através de cartões magnéticos. Com esses cartões, os beneficiários podem, até o limite do prêmio com que foram agraciados, adquirir os bens ou serviços que desejarem.

Em razão de sua maciça popularização, os pagamentos feitos via cartão de incentivo entraram na mira da fiscalização previdenciária, antes levada a cabo pelo Instituto Nacional do Seguro Social ("INSS") e, atualmente, conduzida pela Receita Federal do Brasil ("RFB"). Isso porque, sob a ótica fazendária, a utilização do "marketing de incentivo" corresponde, em grande parte das vezes, a uma forma de ocultar a natureza salarial dos pagamentos e, por conseguinte, de exonerar a empresa dos respectivos encargos tributários."

Assim, não fossem os aspectos concretos do presente caso, a solução do litígio se afiguraria consideravelmente mais simples.

De fato, alguns aspectos destacados pelo autor do procedimento e pela decisão recorrida dificultam a análise do caso concreto, entre eles merecendo registro os seguintes:



De acordo com o contrato, o pagamento dos prêmios seria concretizado por meio de cartões eletrônicos emitidos pela SIM em nome dos premiados (sistema SIM CLUB), tudo através do Unibanco. A Dudalina, após efetuar o pagamento das notas fiscais, encaminharia à SIM relação discriminativa dos premiados e respectivos valores a serem distribuídos, a SIM emitiria ou recarregaria os cartões individuais, os premiados retirariam os prêmios nos terminais eletrônicos ou os utilizariam para compras (Redeshop).

Ocorre que, conforme apurado, a Dudalina apenas solicitou a emissão de três cartões (nº 05699, 05698 e 05697), todos ao portador, e que nunca foram apresentados à fiscalização (alegadamente, foram destruídos). Há prova nos autos do pagamento dos valores das notas fiscais à SIM, mas não foi fornecida à fiscalização a prova dos pagamentos individualizados dos prêmios. Segundo alegado pela fiscalizada no curso do procedimento, a implementação da sistemática de cartão individual não foi feita em razão da inexistência de agência do Unibanco nas localidades de domicílio dos premiados, e assim, o dinheiro relativo às premiações era sacado por alguns gerentes. Os valores sacados no Unibanco permaneciam no cofre da sede da empresa, sob responsabilidade da funcionária responsável pelo setor financeiro (Sra. Darci), e no começo de cada mês eram retirados, em espécie, pelos supervisores de cada unidade, que os repassava aos funcionários premiados das respectivas unidades, sendo que os relativos à campanha “Fã Clube da Camisa” eram entregues em espécie a outra funcionária (Sra. Deise), na medida em que eram por ela solicitados, a qual os repassava aos representantes comerciais, para que e os distribuíssem aos vendedores/balconistas premiados. Não existe nenhuma documentação relativa a essa movimentação, e assim, restou sem prova o fluxo financeiro a partir da transferência dos recursos para a SIM.

Por outro lado, durante todo o curso da fiscalização, ambas as contratantes insistiam em afirmar que não eram detentoras das relações dos premiados.

A fiscalização constatou, junto à unidade fabril de Luís Alves, que as campanhas foram efetivamente realizadas, ocorreu avaliação e pagamento, mas alega que a empresa não conseguiu vincular os pagamentos feitos à SIM à realização das campanhas.

É no mínimo intrigante ocorrer a transferência dos valores da premiação para a SIM e seu retorno em espécie para os cofres da Dudalina, que faz os respectivos pagamentos mas, segundo alega, não tem a relação individualizada das pessoas a que pagou e dos valores pagos.

Por outro lado, (a) existe um contrato de prestação de serviços que, além da previsão do pagamento pelo sistema de cartões, prevê a implementação e administração de duas campanhas de marketing; (b) a fiscalização atestou que as campanhas foram realizadas e que houve avaliação e pagamento de prêmios; (c) a prestadora de serviços emitiu as notas fiscais; (d) os pagamentos estão comprovados. Diante desse quadro, a desvinculação dos pagamentos aos serviços contratados não é simples. Ainda que o serviço não tenha sido prestado rigorosamente de acordo com o contratado, no que se refere ao sistema de pagamento por cartões, tal diz respeito exclusivamente aos contratantes.

Raciocinando no campo das hipóteses, tendo efetivamente ocorrido a realização das campanhas, a avaliação da premiação e o respectivo pagamento, como atesta a fiscalização, ainda que tais campanhas tivessem sido realizadas sem interferência da SIM (uma vez que a fiscalização alegou não haver como vincular as realizações das campanhas

aos pagamentos à SIM), os valores correspondentes às premiações seriam dedutíveis, cabendo glosar os valores pagos à SIM que excederam as premiações (porque, em tese, não teria ocorrido a prestação dos serviços contratados). É verdade que a fiscalização se empenhou em obter a informação a respeito dos prêmios pagos, mas seus esforços foram frustrados pela falta de colaboração (não obstante tenha obtido uma pequena parte da informação, na unidade de Luis Alves). A dedutibilidade dos valores identificados como *ressarcimento de despesas* exigiria a respectiva comprovação.

Ainda no campo das hipóteses, e diante da existência do contrato, da emissão das notas fiscais, da efetividade da realização das campanhas, a premissa de que as campanhas foram realizadas sem a interferência da SIM, e que os pagamentos das notas fiscais glosadas não corresponderam à prestação dos serviços contratados pressupõe a acusação de conluio entre os contratantes: a SIM teria concordado, mediante remuneração de 6%, em formalizar documentos para cobrir pagamentos a beneficiários não identificados ou gerar despesas inexistentes, para reduzir o lucro da Dudalina (uma vez que os recursos voltaram para a Dudalina). Porém não houve imposição da multa qualificada.

Todas essas considerações são trazidas para aflorar a dificuldade, não só que teve a fiscalização, que dedicou profundo empenho na averiguação dos fatos, como esta julgadora, para formar um juízo.

Como já se disse no relatório, tanto a fiscalização como a decisão atribuíram grande relevância à comprovação da relação individualizada dos beneficiários, que só veio aos autos na fase recursal.

A relação contendo a identificação dos beneficiários, obtida mediante de acordo na ação de prestação de contas movida em face da SIM, homologado pela autoridade judicial, faz coisa julgada entre as partes, mas não em face de terceiros. Por isso a diligência para ouvir a fiscalização sobre os documentos trazidos na fase recursal.

As considerações contidas no relatório de diligência elaborado pela autoridade fiscal, que retrata a análise profunda dos documentos a ela submetidos, desvendam a fragilidade probatória da referida relação.

Entre as considerações levantadas, merecem destaque as inconsistências apontadas entre os dados constantes do relatório trazido com o recurso (que abrange todo o período autuado, de julho de 2001 a novembro de 2003) e aqueles contidos nos únicos relatórios obtidos durante o procedimento de fiscalização (apenas da unidade de Luis Alves e relativos ao período de maio a novembro de 2003). A autoridade, inclusive, faz uma amostragem da inconsistência de valores identificando nominalmente os funcionários.

Além de muitas outras observações feitas pela autoridade e que fragilizam a força probatória da relação resultante do acordo judicial, importa também ressaltar a incoerência entre o sistema de pagamento de prêmios implementado e o fato de a Dudalina não deter a relação dos premiados. De fato: (a) é estranho que a Dudalina elabore uma lista de premiação e a envie à SIM, sem deter uma cópia da relação enviada; (b) o envio da relação dos premiados à SIM seria necessário se o pagamento se concretizasse conforme previsto no contrato, pois apenas com a relação a SIM poderia carregar os cartões individuais; (c) se a Dudalina transferia o total dos recursos à SIM e eles retornavam à tesouraria da Dudalina, a SIM não necessitava da relação individualizada dos prêmio, mas a Dudalina dela não poderia prescindir, para fazer os pagamentos.



Esses não são os únicos pontos apontados pela autoridade para concluir que os relatórios trazidos não se prestam para atestar a fidedignidade das despesas com premiação. Analisa, ainda, os regulamentos das campanhas e mostra a pouca probabilidade de estarem os valores de acordo com o previsto nos regulamentos (embora, quanto a esse aspecto, tenha razão a empresa, ao afirmar, em sua réplica, que não compete à fiscalização avaliar o cumprimento do regulamento, a autoridade fiscal utiliza a análise como indício convergente no sentido da falta de fidedignidade dos relatórios).

Todos esses aspectos do processo permitem retratar a angústia que assalta o julgador.

Se, por um lado, há um contrato de prestação de serviços relacionado com a realização de campanhas promocionais, há notas fiscais emitidas pela suposta prestadora de serviços contratada, há comprovação do pagamento à prestadora, há comprovação de que as campanhas foram realizadas (o que, em tese, seria suficiente para comprovar a efetividade da prestação dos serviços), por outro lado, é incontroverso que parte dos valores pagos, exceto os da comissão, retornaram para a contratante.

Como se disse, o autuante constatou a existência das campanhas, mas não reconheceu a participação da empresa SIM em sua idealização e desenvolvimento.

A falta da comprovação individualizada da premiação poderia significar que parte dos valores que retornaram para a Dudalina teve outra destinação, que não o pagamento dos prêmios. Mas seguramente, uma parte se destinou aos prêmios, uma vez que é incontroverso que as campanhas foram realizadas, que ocorreu avaliação e que houve pagamento. As planilhas de computador obtidas na unidade de Luís Alves, relativas aos meses de maio a dezembro de 2003 atestam a avaliação e valoração mensal do prêmio por funcionário, e a assinatura do beneficiário ao lado do valor, na listagem, atesta seu recebimento. Assim, o lançamento mediante glosa total fica carente de certeza.

É indiscutível que o trabalho da fiscalização restou prejudicado, ficando ela impossibilitada de levantar o valor efetivamente pago a título de premiação, pela falta de colaboração das empresas envolvidas.

Não é, também, de todo improvável, como deixa entrever o relatório de diligência, que a relação obtida no acordo judicial na ação de prestação de contas não corresponda, rigorosamente, à realidade dos fatos, tendo sido elaborada unilateralmente para cobrir os valores constantes das notas fiscais glosadas.

Ocorre que há outro elemento a ser considerado, representado pelos autos de infração lavrados pela Secretaria da Receita Previdenciária.

No relatório de diligência a autoridade fiscal nega a esses autos de infração qualquer relevância para a presente autuação. Argumenta que os focos das duas fiscalizações são diferentes: enquanto para a legislação do imposto de renda é fundamental a comprovação da despesa, que diminui o resultado tributável, tal comprovação, para a fiscalização previdenciária, não é necessária, bastando que a empresa assuma que tenha efetuado o pagamento e que esse se enquadre no conceito de remuneração, para que sejam constituídas as contribuições devidas, sem maiores aprofundamentos sobre a comprovação dos pagamentos dos prêmios.

Não me parece que os autos de infração previdenciários possam ser ignorados. Embora as angústias não fiquem por eles superadas, afigura-se-me inadmissível que a União possa, sobre o mesmo fato, exercer pretensões impositivas diversas, qualificando-o de maneira diferente: ao mesmo tempo em que, para fins de lançamento da contribuição previdenciária, considera os valores individualizados na relação como remuneração às pessoas nela identificadas, rejeita essa condição para fins de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, não obstante o elogiável trabalho da fiscalização, dificultado pela falta de colaboração da fiscalizada, os elementos dos autos não me permitem o convencimento, estreme de dúvida, da ausência total de vinculação entre as notas fiscais, os serviços pactuados e as campanhas efetivamente realizadas. Ainda que os valores das premiações não tenha sido aquele que constou na relação, e cujo total corresponde ao das notas fiscais, o lançamento pela glosa total carece de certeza.

Diante de todos essas circunstâncias, entendo não ser possível negar a participação da SIM, nem glosar sua remuneração (comissão de 6%). Ao mesmo tempo, comprovada a realização das campanhas, e aceito pela União, para fins de imposição da contribuição previdenciária, o valor das remunerações reconhecido pelas contratantes, deve ser aceita sua dedutibilidade para fins de imposto de renda e de contribuição social.

Há, todavia, uma parcela que compõe as notas fiscais, num total de R\$ 932.253,21, a título de despesas.

Sobre essa parcela, comenta o auditor encarregado da diligência fiscal que o item 7 do acordo diz representar o ressarcimento de despesas suportadas pela SIM para implementação e execução das campanhas, as quais abrangeriam impressão de material gráfico e das fichas de controle, deslocamento de funcionários, hospedagem, remuneração de terceirizados e comissões bancárias. Pondera o auditor não ter sido apresentada qualquer comprovação das alegadas despesas, sendo improvável que a Recorrente efetuasse o pagamento de tão elevados valores sem exigir o detalhamento de sua composição e disponibilização da documentação comprobatória, como, aliás, prevê o item 3.7 do contrato. E transcreve a cláusula contratual que estabelece o reembolso das referidas despesas, desde que sejam aprovadas previamente e de forma expressa pela Dudalina, sendo reembolso efetuado em até três dias da apresentação do comprovante de pagamento

Sobre esse comentário do Relatório de Diligência, replica a Recorrente, equivocadamente, que os relatórios apresentados no acordo judicial substituem qualquer documento. Como já se disse, o acordo celebrado judicialmente faz coisa julgada entre as partes, mas não em face de terceiros, no caso Fazenda Pública.

A dedutibilidade das despesas constantes no acordo como premiação foi acatada porque comprovada a realização das campanhas e aceito, pela União, o valor indicado como pago, para fins de incidência da contribuição previdenciária a título de remuneração.

Entretanto, a dedutibilidade de outras despesas exige sua comprovação, para ajuizamento da sua usualidade e normalidade. Ausente a comprovação, inadmissível a dedução. Veja-se que no curso da fiscalização ambas as empresas foram intimadas a discriminá-las e comprová-las.

Pela intimação de fls. 970 e seguintes foi solicitado à Dudalina que explicasse a que se referem os valores de “encargos de responsabilidade do cliente” destacado nas notas fiscais, tendo ela respondido que toda qualquer resposta a ser apresentada pela intimada Dudalina S/A estaria fundamentada nos documentos preparados e veiculados pela SIM, que seria a detentora dos documentos.

A seu turno, quando intimada a apresentar esclarecimentos e documentos que ensejaram a emissão de notas fiscais, a SIM informou (fls. 992 a 997) que os pedidos relacionados às notas fiscais são apenas números para controle interno da SIM, não representando, a rigor, nenhum documento fiscal ou comercial de guarda obrigatória, e que não dispõe de todos os pedidos. Ressaltou que *os pedidos arrolados nas notas fiscais correspondem a números de controle interno condizentes com as despesas incorridas no desenvolvimento das campanhas de marketing de incentivo e com os valores disponibilizados pela Dudalina para a premiação dos funcionários contemplados nas referidas campanhas. Sobre o valor das despesas e dos prêmios, a SIM cobrou um percentual (6%) que correspondeu à sua remuneração pela prestação dos serviços.*

Trata-se, pois, de despesas da Dudalina, e o fato de terem sido realizadas por intermédio da SIM não as dispensa de comprovação. Veja-se que contrato prevê que as despesas seriam previamente aprovadas, de forma expressa, pela Dudalina, e o reembolso se daria no prazo de até três dias da comprovação dos pagamentos. Dessa forma, as despesas incorridas com os planos são de responsabilidade da Dudalina, constituindo um ativo para a SIM (encargos de responsabilidade do cliente). Sua dedução, pela Dudalina, depende de comprovação.

Mantenho a indedutibilidade sobre a parcela de R\$932.253,21.

2- Glosa de despesas não necessárias

O segundo item do auto de infração é representado por glosa de despesas financeiras, que o autuante entendeu desnecessárias porque, ao mesmo tempo em que tomou empréstimos, a Recorrente concedeu empréstimos a pessoas jurídicas ligadas.

Anota o autuante que nos contratos celebrados com empresas ligadas há previsão de incidência de juros sobre os valores transferidos a título de mútuo, mas que tais juros não foram cobrados pela contribuinte e sequer contabilizados. Considerou, a autoridade fiscal, que tais despesas são desnecessárias porque parte dos recursos captados pela contribuinte não foram utilizados para operacionalização de suas atividades, mas repassados a outras empresas de seu grupo, e que não faz parte do objeto da empresa, mesmo de forma acessória, conceder empréstimos.

O autuante elaborou um raciocínio comparando o endividamento da empresa com o saldo dos recursos disponibilizados, e considerou que apenas são dedutíveis os encargos financeiros incidentes sobre o montante do endividamento que excedeu os recursos disponibilizados sob a forma de mútuo às empresas vinculadas, entendendo que essa parte do endividamento está legitimamente vinculada a suas atividades operacionais.

Em relação à glosa dos encargos incidentes sobre os empréstimos tomados, a jurisprudência deste Conselho é no sentido de que a necessidade de empréstimos tomados não pode ser aferida senão por razões empresariais, a não ser que tenha havido automático repasse dos valores recebidos a título de mútuo. Se o valor mutuado é imediatamente

repassado a outra pessoa jurídica, o empréstimo é desnecessário, sendo indedutíveis os encargos. Mas mesmo essa jurisprudência, a meu ver, deve ser vista com razoabilidade. De fato, o repasse do empréstimo tomado pode estar embasado em legítimo propósito empresarial. Pode ser que a Recorrente tenha maiores condições de obter o empréstimo, e se ela o faz e repassa os valores obtidos a empresa ligada, em condições tão ou mais onerosas e tributa as receitas correspondentes, não há como considerar que as despesas são indedutíveis por desnecessárias. As despesas foram necessárias à obtenção das receitas tributadas.

No caso, o fato de o contribuinte não haver cobrado nem contabilizado os juros previstos nos contratos em que figura como mutuante pode caracterizar omissão de receita financeira (o que será analisado adiante), mas não é relevante para a análise da necessidade das despesas financeiras incorridas em razão dos empréstimos por ele tomados.

Não prevalece a glosa.

3- Omissão de receitas financeiras.

O terceiro item do auto de infração do IRPJ corresponde à omissão de receitas financeiras.

O contribuinte deixou de contabilizar e reconhecer os juros incidentes sobre os mútuos concedidos.

Argumenta a Recorrente que, nos termos do art. 373 do RIR/99, ao contribuinte era apenas facultado ratear os juros pelos períodos de competência. Diz que o fato de não ter lançado mão desta faculdade não significa que efetivamente houve omissão de receita, principalmente porque se trata de um procedimento expressamente amparado pela legislação do imposto de renda (o § 2º do art. 247 e § 1º do art. 273 do RIR/99).

O equívoco da Recorrente consiste em entender que a faculdade que a lei lhe confere é entre oferecer a receita apenas quando recebida ou rateá-la pelos períodos de competência. A legislação do imposto de renda impõe o reconhecimento de receitas e despesas segundo o regime de competência, só sendo admissível, excepcionalmente, o reconhecimento pelo regime de caixa nos casos expressamente previstos em lei.

O art. 17 do Decreto-lei nº 1.598/77 trata do reconhecimento das receitas financeiras cujo valor já é determinado no momento da contratação do negócio ou da aplicação. Dispõe o artigo que seu valor deve ser incluído no lucro operacional, e faculta o rateio pelos períodos a que competirem quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social. Assim, não tem o contribuinte a faculdade de oferecer as receitas à tributação apenas quando efetivamente recebidas. O oferecimento deve ser integral no início do contrato, ou *pro-rata*, ao longo do prazo do contrato..

Quanto ao contrato de mútuo firmado com a BHS Nord, nada a acrescentar às judiciosas observações feitas pelo ilustre relator do voto condutor do acórdão recorrido, que transcrevo:

“Quanto à transformação da dívida da BHS Nord Ltda. em quotas de capital da Dudalina S/A, de se dizer apenas que tal fato não passou despercebido pelo autuante, pois em seu demonstrativo de cálculo dos juros, a importância de R\$ 5.000.000,00, utilizada na

integralização de capital (Razão contábil, fl.835, Volume IV) foi devidamente considerada e excluída a partir de 30 de junho de 2002, bastando para isto, verificar que o saldo atualizado (base de cálculo dos juros a apropriar) em 28 de junho de 2002, que era de R\$ 7.040.759,49 (fl.1.827, Volume IX) passou para R\$ 2.040.759,49, em 30 de junho de 2002.

Então, a partir de 30 de junho de 2002 a importância de R\$ 5.000.000,00 não foi objeto da base de cálculo dos juros, como demonstrado. Evidentemente que anteriormente a esta data, os juros incidiram normalmente, sobre o saldo atualizado, mensalmente, conforme disposto no Anexo 2 (mutuária BHS Nord Ltda., fls.1.816 a 1.829, Volume IX).

Como se vê, as alegações da Impugnante não procedem, tendo o autuante corretamente procedido no cálculo da apropriação dos juros entre a contribuinte autuada e a empresa BHS Nord Ltda.”

Deve ser mantido este item.

Lançamento complementar.

Foi lavrado auto de infração complementar pelo processo nº 13971.002142/2006-70, apenso ao presente, para agravar a exigência inicial do IRPJ.

O agravamento decorreu da constatação de equívoco cometido pelo autuante na compensação de prejuízos realizada, por ter utilizado, inclusive, os prejuízos que decorriam de atividade não operacional.

A Recorrente alega nulidade do auto complementar.

A jurisprudência deste Conselho é no sentido de impossibilidade de a autoridade fiscal alterar o lançamento originalmente feito, após ser ele impugnado e antes de decidido, para corrigir o lançamento anterior. Mencione-se o Acórdão nº 101-94.586, de 2004, cuja ementa, quanto a essa matéria, consigna:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - A atuação da fiscalização, que se inicia com o procedimento de ofício fiscalizatório, se encerra com a lavratura do auto de infração. Na fase processual de fluência do prazo impugnatório, o processo não pode sofrer alterações quanto ao valor, quanto à capitulação legal, nem quanto à descrição dos fatos por iniciativa da autoridade fiscal, somente cabendo ao contribuinte qualquer manifestação.

NULIDADE- É nulo o segundo auto de infração lavrado, que tem por objeto exigência já formalizada em auto anterior.”

Esse entendimento está em harmonia com a manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em recente julgado que negou provimento a recurso especial da Fazenda Nacional, contra acórdão desta Câmara que acolhera a preliminar de nulidade de auto de infração, suscitada ao fundamento de duplicidade de lançamento por não estar decidido definitivamente o auto de infração anulado. É a seguinte a ementa do Acórdão nº 101-95.470, pelo qual esta Câmara, por maioria de votos, acolheu a preliminar de nulidade:

IRPJ – PRELIMINAR DE NULIDADE - DUPLICIDADE DE LANÇAMENTO – Nada obsta a que se possa, posteriormente, proceder a novo lançamento sobre o mesmo fato jurídico tributário. Entretanto, é necessário que o lançamento original tenha sido submetido ao controle administrativo, em fase contenciosa ou em revisão de ofício, com a definitividade da decisão no âmbito administrativo. Preliminar Acolhida

Na sessão de outubro passado foi objeto de apreciação o recurso especial interposto pela PFN, e pelo Acórdão CSRF/01-06.012, de 14 de outubro de 2008, foi negado provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Assim, em consonância com a jurisprudência desta Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, acolho a preliminar de nulidade do segundo auto de infração.

Lançamentos decorrentes: CSLL, PIS, Cofins

Como razões específicas para os lançamentos decorrentes, a interessada alega que, à exceção das despesas enumeradas no art. 13 da Lei 9.249/95, todas as demais são passíveis de dedução para fins da CSLL.

Quanto a esse aspecto, a manutenção da glosa de parcela das despesas foi motivada por falta de comprovação, afetando não só o imposto de renda, mas também a contribuição social.

De acordo com o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.034, de 1990, a base de cálculo da contribuição social é o resultado do período-base, apurado de acordo com a legislação comercial, com os ajustes previstos na alínea “c” do § 1º do referido art. 2º.

Portanto, 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.**

Uma vez que a base de cálculo da Contribuição parte do resultado do exercício apurado de acordo com os princípios da legislação comercial, devem ser incluídas não só as receitas omitidas na escrituração, como também os valores registrados como saídas de recursos (pagamentos) que não estejam comprovados ou que não representem, efetivamente, despesas do exercício e que tenham sido escrituradas como tal (pagamento de bens ativáveis, por exemplo) Na realidade, só não são incluídos os valores cuja escrituração deva ser, obrigatoriamente, no LALUR, ou seja aqueles que, **por sua natureza exclusivamente fiscal**, não reúnem os requisitos para serem registrados na escrituração comercial.

Quanto ao PIS e à COFINS; a Recorrente traz aos autos decisão judicial transitada em julgado em seu favor, no mandado de segurança nº 99.20.02959-9, na qual o STF declarou a inconstitucionalidade parcial do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, para limitar a incidência das contribuições sociais ao faturamento propriamente dito, com a conseqüente exclusão das despesas financeiras.

Esse fato é suficiente é determinante para a exclusão das receitas financeiras da base de cálculo daquelas contribuições. Além disso, a inclusão das receitas financeiras omitidas na base de cálculo da Cofins e do PIS está amparada no alargamento do conceito

de faturamento trazido pelo § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, e não pode subsistir em face da declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, desse dispositivo.

Imposto de Renda retido na Fonte

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal, a fiscalização considerou que permaneceram improvados os reais beneficiários dos valores repassados à SIM e que retornavam à tesouraria da Dudalina, sendo forçosa sua tributação, exclusivamente na fonte, conforme artigo 674 do Regulamento do Imposto de Renda.

A interessada alega que o lançamento conferiu ao mesmo fato interpretações conflitantes e auto-excludentes, pois ao mesmo tempo em que os fiscais reputaram não demonstrado o pagamento dos prêmios em espécie, tributaram os valores respectivos para lançamento do IRRF, à alíquota de 35%, a título de pagamento a pessoa não identificada. Invoca, ainda, sua ilegitimidade passiva, alegando que não era ela a pessoa obrigada à retenção e recolhimento do imposto.

Sobre a parcela relativa à premiação, em consonância com o decidido quanto ao IRPJ, deve ser cancelado o lançamento de IRRF.

Quanto à parcela mantida (R\$ 932.253,21, referidas como ressarcimento de despesas), permanecem improvados os reais beneficiários e a causa das supostas despesas.

O artigo do Regulamento do Imposto de Renda invocado como fundamento da exigência, tem por base legal o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, que determina:

*Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a **beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais.*

*§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, **quando não for comprovada a operação ou a sua causa**, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991. (negritos acrescentados)*

Como se vê, em relação aos pagamentos (ressarcimento de despesas) para os quais não foi apresentado nenhum documento, não há como alegar ausência de tipicidade.

Assim, quanto ao IRRF, deve ser provido em parte o recurso, mantendo-se a exigência apenas sobre a parcela de R\$ 932.253,21.

Multa isolada

Sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas foi aplicada a multa de 75%, conforme previsto no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I-- juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos.

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;"

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995

O art. 44 da Lei 9.430, de 1996, sofreu alteração, e sua redação passou a ser a seguinte:

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

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

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

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

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



A possibilidade de efetuar o pagamento do imposto mensalmente segundo uma base estimada é um regime especial de pagamento, introduzido com a mudança do período base de incidência, para mensal, trazida pela Lei 8.383/91 e mantida pelas leis posteriores (Lei 8.541/92, Lei 8.981/95, Lei 9.430/96) .. Para as pessoas que a ele aderirem, o pagamento da estimativa mensal é obrigatório, e não facultativo, e seu descumprimento constitui infração. O bem jurídico protegido é o fluxo de caixa: ao abrir a possibilidade ao contribuinte de, em lugar de apurar o lucro real mensal, o fizesse anualmente, estabeleceu em paralelo um regime de pagamentos mensais obrigatório, a fim de garantir o ingresso de recursos para fazer frente aos compromissos orçamentários.

O dispositivo que impõe multa no caso de falta de pagamento mensal é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

A disposição legal cumpre a função da norma sancionatória, que é reforçar a eficácia da norma primária (no caso, o pagamento mensal das estimativas). A aplicação da multa não é influenciada pelo tributo incidente sobre o resultado anual, como deixa expresso o dispositivo (“...ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”).

Afastar a multa isolada ao argumento de que não pode ser aplicada cumulativamente com a multa sobre o tributo não recolhido incidente sobre a base anual viola disposição expressa da lei (Lei 9.430, de 1996, inciso IV do § 1º do art. 44, em sua redação original, e alínea “b” do inciso II do art. 44, em sua redação em vigor), que impõem a multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Não tendo o Conselho competência para deixar de aplicar dispositivo legal em vigor, cumpre apenas adequar sua base ao decidido quanto ao IRPJ e à CSLL, bem como reduzi-la para 50%, em atendimento à regra prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN (retroatividade benigna).

Pelas razões expostas, rejeito as preliminares e dou provimento parcial ao recurso para:

- I- Quanto ao IRPJ e CSLL:
 - a. Reduzir para R\$ 932.253,21 a matéria tributável referente à glosa de despesas com prestação de serviços.
 - b. Cancelar a glosa das despesas financeiras.
- II- Quanto ao PIS e à COFINS, cancelar as exigências.
- III- Quanto ao IRRF, reduzir a matéria tributável relativa ao item I do auto de infração para R\$ 932.253,21.



IV- Quanto à multa isolada sobre a falta/insuficiêncai das estimativas mensais, adequar sua base ao decidido quanto ao IRPJ e à CSLL, bem como reduzi-la para 50%,

Sala das Sessões, em 13 novembro de 2008.


Sandra Maria Faroni.

Voto vencedor

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Redator designado.

Em que pese o respeitável entendimento adotado pela i. relatora, penso de modo diverso acerca da glosa de despesas financeiras e da possibilidade de imposição da multa isolada após o encerramento do período anual de apuração.

No meu modo de ver, a recorrente atuou fora do seu âmbito de atuação empresarial, como se instituição financeira fosse, ao contrair e conceder empréstimos, a um só tempo.

Agindo dessa forma, não resta dúvida que os recursos financeiros captados não foram direcionados para quaisquer atividades vinculadas ao seu objeto social, o que, a rigor, caracteriza indubitavelmente a desnecessidade da despesa financeira correspondente.

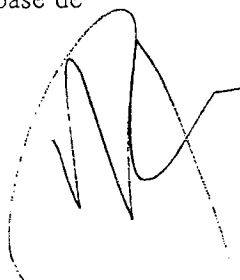
A respeito da multa, encontra-se consolidado neste Conselho e na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) o entendimento acerca da impossibilidade de aplicação conjunta, sobre mesma base de cálculo, das multas previstas nos incisos I e II do art 44 da Lei 9.430/96, com aquela relativa à ausência de recolhimento mensal por estimativa (art. 44, §1º, IV), prevista para aplicação isoladamente do tributo.

As ementas abaixo bem exemplificam a jurisprudência do colegiado:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei n 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. (Acórdão 103-22.217)

PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA PELA CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa e da multa de ofício exigida pela constatação de omissão de receitas, que tiveram como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal. (Acórdão 108-07.493)

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei n 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. (Acórdão CSRF/01-04.987)”



Pelo exposto, com o respaldo na consagrada jurisprudência deste colegiado, acima referida, voto pela manutenção da glôsa da despesa financeira e pela exclusão da multa isolada. No mais, acompanho as conclusões da i. relatora.

Sala das Sessões - DF, em 13 de novembro de 2008.


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

