



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13971.001597/2003-25
Recurso nº. : 139359
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 2000 a 2002
Recorrente : DGS FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS – SC.
Sessão de : 19 de outubro de 2005
Acórdão nº. : 101-95.208

NULIDADE – INEXISTÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – PRORROGAÇÃO – REGISTRO ELETRÔNICO NA INTERNET – A prorrogação do MPF, à luz do que determina o artigo 13 da Portaria 3007/2001, se dá mediante registro eletrônico, disponível na Internet.

IRPJ – CSL – CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA COM ARTIFICIALISMO – DESCONSIDERAÇÃO DOS SERVIÇOS PRETENSAMENTE PRESTADOS – MULTA QUALIFICADA – NECESSIDADE DA RECONSTITUIÇÃO DE EFEITOS VERDADEIROS – Comprovada a impossibilidade fática da prestação de serviços por empresa pertencente aos mesmos sócios, dada a inexistente estrutura operacional, resta caracterizado o artificialismo das operações, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da recorrente mediante a tributação de relevante parcela de seu resultado pelo lucro presumido na pretensa prestadora de serviços. Assim sendo, devem ser desconsideradas as despesas correspondentes. Todavia, se ao engendrar as operações artificiais, a empresa que pretensamente prestou os serviços sofreu tributação, ainda que de tributos diversos, há de se recompor a verdade material, compensando-se todos os tributos já recolhidos.

IRPJ – CSL – PIS – COFINS - SALDO CREDOR DE CAIXA – Não se tratando de empréstimos derivados de sócios ou administradores, mas restando os mesmos sem a devida comprovação, a glosa dos encargos deduzidos seria o procedimento correto. Optando a fiscalização por expurgar tais valores da conta caixa, para fins de apuração de saldo credor, deve fazê-lo tanto para os recebimentos quanto para os pagamentos dos empréstimos.

Recurso voluntário parcialmente provido.

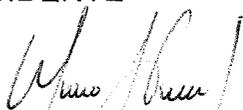
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DGS FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA.

Processo nº. : 13971.001597/2003-25
Acórdão nº. : 101-95.208

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) deduzir do saldo credor de caixa os pagamentos dos empréstimos; e 2) admitir a dedução de todos os tributos pagos pela D&Z, vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido e Manoel Antonio Gadelha Dias que só admitiram a dedução do IR e da CSL, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 DEZ 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI e CLÁUDIA ALVES LOPES BERNARDINO (Suplente Convocada). Ausente, justificadamente, o Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.

Processo nº. : 13971.001597/2003-25
Acórdão nº. : 101-95.208

Recurso nº. : 139359
Recorrente : DGS FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de exigências de IRPJ, CSL, PIS e COFINS, para períodos de apuração trimestrais e mensais nos anos-calendário de 1999 a 2001.

As matérias remanescentes em litígio compreendem: a) glosa de despesas não necessárias; b) omissão de receita por saldo credor de caixa e c) glosa de prejuízos e bases de cálculo negativas decorrentes das infrações anteriores.

Para melhor compreensão das apontadas infrações, transcrevo parte do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal de fls. 88:

Quanto à glosa de despesas:

“A empresa acima identificada, estabelecida nesta cidade de Blumenau, exerce atividades de fomento mercantil (factoring), conforme disposição de seu Contrato Social e alterações.

Conforme Mandado de Procedimento Fiscal 0920400 2003 00032 0 (fl. 01), foi realizada a presente fiscalização, com o objetivo de se verificar a regularidade na apuração do Imposto de Renda, fiscalização esta compreendendo os anos de 1999 a 2001.

Os trabalhos de auditoria detectaram a ocorrência de infrações à legislação tributária, que culminaram na lavratura de autos de infração, na forma pormenorizada neste Termo.

01. Glosa de despesas de prestação de serviços contratados.

Em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 67 e 68), a empresa forneceu a esta fiscalização seus livros Diário e Razão relativos aos anos de 1999 a 2001, cujas cópias das partes de interesse se encontram às fls. 91 a 287. Nestes livros foram identificados os diversos lançamentos vinculados a Serviços contratados pela contribuinte junto à empresa D&Z Participações Ltda, inscrita no CNPJ sob nº 85.147.023/0001-86, doravante citada simplesmente como D&Z, que chamam a atenção pela magnitude dos valores envolvidos.

Processo nº. : 13971.001597/2003-25
Acórdão nº. : 101-95.208

Para análise de tais valores, foi a contribuinte fiscalizada intimada, conforme itens A a C do Termo de Intimação Fiscal 03.032.01 (fls. 336 a 338). a apresentar os correspondentes contratos de prestação de serviços e as notas fiscais emitidas pela prestadora de serviço, além de informar a data e forma dos pagamentos abaixo relacionados, apresentando a respectiva documentação comprobatória:

Tabela 1: Pagamentos efetuados pela contribuinte à empresa D&Z:

Data	Histórico	Débitos
31/01/1999	Vlr ref pgto nf 024 D&Z Participações Ltda	491.987,18
28/02/1999	Vlr ref pgto nf 025 D&Z Participações Ltda	736.547,34
31/03/1999	Vlr ref pgto nf 028 D&Z Participações Ltda	650.623,03
30/04/1999	Vlr ref pgto nf 030 D&Z Participações Ltda	354.561,92
31/05/1999	Vlr ref pgto nf 031 D&Z Participações Ltda	448.415,78
30/06/1999	Vlr ref pgto nf 032 D&Z Participações Ltda	691.030,13
31/07/1999	Vlr ref pgto nf 033 D&Z Participações Ltda	687.455,94
31/08/1999	Vlr ref pgto nf 034 D&Z Participações Ltda	494.378,83
30/09/1999	Vlr ref pgto nf 035 D&Z Participações Ltda	766.270,56
31/10/1999	Vlr ref pgto nf 036 D&Z Participações Ltda	1.036.560,81
30/11/1999	Vlr ref pgto nf 037 D&Z Participações Ltda	847.999,82
31/12/1999	Vlr ref pgto nf 038 D&Z Participações Ltda	564.335,18
31/01/2000	Vlr ref pgto nf 039 D&Z Participações Ltda	396.916,56
29/02/2000	Vlr ref pgto nf 040 D&Z Participações Ltda	365.573,12
31/03/2000	Vlr ref pgto nf 041 D&Z Participações Ltda	782.077,61
30/04/2000	Vlr ref pgto nf 042 D&Z Participações Ltda	900.675,57
31/05/2000	Vlr ref pgto nf 043 D&Z Participações Ltda	781.522,02
30/06/2000	Vlr ref pgto nf 044 D&Z Participações Ltda	801.270,90
31/07/2000	Vlr ref pgto nf 045 D&Z Participações Ltda	908.807,30
31/08/2000	Vlr ref pgto nf 046 D&Z Participações Ltda	925.604,86
30/09/2000	Vlr ref pgto nf 049 D&Z Participações Ltda	703.235,13

Data	Histórico	Débitos
0	Ltda	
31/10/2000	Vlr ref pgto nf 050 D&Z Participações Ltda	664.570,43
30/11/2000	Vlr ref pgto nf 051 D&Z Participações Ltda	802.014,55
31/12/2000	Vlr ref pgto nf 053 D&Z Participações Ltda	909.533,25
31/01/2001	Vlr ref pgto nf 054 D&Z Participações Ltda	696.873,65
28/02/2001	Vlr ref pgto nf 055 D&Z Participações Ltda	629.716,35
31/03/2001	Vlr ref pgto nf 056 D&Z Participações Ltda	773.840,83
30/04/2001	Vlr ref pgto nf 057 D&Z Participações Ltda	678.232,76
31/05/2001	Vlr ref pgto nf 058 D&Z Participações Ltda	1.055.484,24
30/06/2001	Vlr ref pgto nf 059 D&Z Participações Ltda	1.045.651,80
31/07/2001	Vlr ref pgto nf 060 D&Z Participações Ltda	694.125,09
31/08/2001	Vlr ref pgto nf 061 D&Z Participações Ltda	1.067.805,92
30/09/2001	Vlr ref pgto nf 062 D&Z Participações Ltda	1.029.389,13
31/10/2001	Vlr ref pgto nf 063 D&Z Participações Ltda	988.290,00
30/11/2001	Vlr ref pgto nf 064 D&Z Participações Ltda	1.368.184,33
31/12/2001	Vlr ref pgto nf 065 D&Z Participações Ltda	1.355.509,52

Os valores integrantes da tabela acima foram extraídos dos livros Razão apresentados, mais especificamente da conta contábil "Contas a Pagar" (fls. 162 e 163 em 1999, 205 a 207 em 2000 e 267 e 268 em 2001).

Da resposta apresentada (fls. 342 a 344) e dos documentos que a instruem, destacamos:

01.01. Dos serviços supostamente prestados.

Foi apresentado o contrato de prestação de serviços de fl. 345, cuja cláusula primeira transcrevemos:

"A contratada prestará serviços de Consultoria e Assessoria, administrativa e financeira."

Como se vê, os serviços contratados são descritos de forma sucinta e geral, não havendo qualquer outra cláusula contratual que

melhor os especifique. Aliás, de modo geral, trata-se de contrato singelo, revestido de mínimas formalidades, que não permite maiores considerações sobre a abrangência e profundidade dos serviços prestados.

Antes de melhor investigarmos os serviços contratados, convém destacar outras características que podem ser verificadas a partir do contrato apresentado, especificamente no que se refere ao vínculo existente entre as empresas. Já no preâmbulo do contrato, onde são qualificadas as empresas, verifica-se que ambas possuem a sede no mesmo endereço, inclusive sala, qual seja a de nº 306, localizada à Rua Amadeu da Luz, 100, nesta cidade de Blumenau. Além do que, a empresa D&Z é representada pela sua sócia gerente, Sra. Maria de Lurdes Cristelli Tomaselli, que também possui cotas da empresa fiscalizada, DGS, inclusive com poderes para representá-la, conforme contrato social e suas alterações (fls. 70 a 90). Tal vínculo será detalhado posteriormente, no tópico 01.02.

Voltando a análise dos serviços prestados, dada a superficialidade de sua descrição no contrato apresentado, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal 03.032.02 (fls. 629 a 631), cujas exigências contempladas nos quesitos E a G transcrevemos:

E) "Detalhar, de forma minudente, a que se referem os serviços de consultoria e assessoria contratados;

F) Identificar quais elementos materiais tais serviços produzem, como por exemplo, relatórios, análises, pareceres, ou outros, devendo tais elementos ser colocados a disposição desta fiscalização na sede da empresa, devendo tal fato constar de forma expressa na resposta a ser apresentada;

G) Identificar quais profissionais foram incumbidos pela empresa contratada para a execução dos serviços convencionados, indicando a inscrição no CPF e a qualificação profissional dos mesmos;

Em resposta ao primeiro quesito recém transcrito, a empresa listou extensa série de atividades supostamente desempenhadas pela empresa contratada, conforme a seguir transcrito, a partir da correspondência de fls. 632 a 638:

"Os serviços prestados pela empresa D&Z Participações Ltda., à empresa contribuinte, compreendem: análise de títulos apresentados para negociação; contatos a bancos, empresas e terceiros com consultas acerca dos sacados; conferência de duplicatas e borderôs; análise e conferência de notas fiscais e comprovantes de entregas de mercadorias das respectivas duplicatas negociadas; controle e conferência das liquidações; controle e providências sobre títulos vencidos; liberações de cartas de anuência; acompanhamento e liberação das instruções sobre títulos apresentados; análises de dossiês cadastrais, compreendendo ficha cadastral da empresa e sonos;

contatos com bancos e análise do balanço, faturamento, bens imóveis, Serasa, principais clientes, fornecedores e outros, relativamente a cada empresa; treinamento com operadores e funcionários: prospecção nos estados de Santa Catarina, Paraná, Rio Grande do Sul, São Paulo, entre outros, objetivando identificar setores da atividade econômica como sendo potenciais segmentos tomadores de recursos; levantamento e contratação de operadores; consulta no mercado sobre empresas fornecedoras de softwares específicos para a atividade de factoring; consulta no mercado acerca de empresas especializadas em internet, web e demais programas de informática necessários ao desempenho da atividade de factoring; levantamento e acompanhamento, fornecimento de tecnologia e conhecimento de sistemas de factoring; trabalhos, reuniões, contatos junto a bancos prestadores de serviços com o objetivo de negociar a redução de taxas, custos de tarifas, bem como, a pactuação de limites de crédito; prospecção de clientes; prospecção de segmentos de mercado; recuperação de créditos, ou seja, negociações com clientes e sacados; checagem e cobrança junto a bancos; encaminhamento a cartórios de títulos e documentos para competente protesto; regularização de pendências; controle de fluxo de caixa, acompanhamento e liberação das operações: acompanhamento das ocorrências ou eventuais irregularidades ocorridas com sacados; programação e acompanhamento das prospecções dos operadores de outros estados”

Como se nota, apesar do contrato pactuado se referir a “*serviços de Consultoria e Assessoria, administrativa e financeira*”, o rol acima transcrito demonstra não se tratar de simples consultoria e assessoria, na acepção usual destes termos, normalmente vinculados a aconselhamento técnico e apoio na forma de pareceres e orientações.

Na verdade, a extensa relação de atividades apresentada pela contribuinte e acima transcrita, indica em síntese que a empresa contratada D&Z realiza todos os serviços inerentes à atividade de factoring, desde a prospecção de novos clientes, análise e acompanhamento dos títulos negociados, atuação junto aos bancos, cartórios e operadores da empresa, passando por todas as demais atividades potencialmente envolvidas.

Verificamos, portanto, desde que consideradas coerentes as alegações apresentadas pelo contribuinte dentro do contexto aqui investigado, que as atividades desempenhadas por ambas as empresas, contratante e contratada, se confundem, uma vez que a segunda realiza todos os trabalhos necessários para o desempenho das atividades de factoring, objeto de atuação da primeira.

Ocorre que, numa análise mais aprofundada, a argumentação trazida pela empresa não pode resistir, sem atentarmos contra a mínima coerência. Continuemos então a análise da resposta apresentada, desta feita em relação ao quesito O aqui já transcrito, onde a empresa relaciona os seguintes profissionais disponibilizados pela contratada:

Processo nº. : 13971.001597/2003-25
Acórdão nº. : 101-95.208

Dario Tomaselli Junior e Maria de Lurdes Cristelli Tomaselli: pertencem ao quadro societário de ambas as empresas, como será detalhado no item 01.02.

Celso Wruck, economista e escriturário;

Tânia Maria Keunecke, escriturária;

Jierre Patrick Defreyn e Juliano Bonfanti, estagiários.

Na realidade, consideraremos nesta análise os profissionais acima citados excluindo-se os sócios da empresa, uma vez que estes detêm interesse em ambas as empresas, gerenciando-as, não se podendo separar, neste caso, a atividade deles em uma ou em outra. Tampouco seria lógico considerá-los como prestadores de serviços contratados pela própria empresa que possuem, uma vez que já a gerenciam, conforme determinação expressa de seu contrato social.

Quanto às demais pessoas, a fim de se aprofundar nas investigações realizadas, foram solicitadas informações diretamente à empresa prestadora de serviço, D&Z, através do Termo de Intimação Fiscal 03.032.04 (fl. 690), alicerçado no Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo de fl. 691.

Em atenção a citado termo, a empresa forneceu cópia de suas fichas "Registro de Empregados", abrangendo todos seus funcionários existentes no período auditado, ou seja, 1999 a 2001 (fls. 735 a 738), coincidentes com os nomes apontados pela DGS na resposta comentada. Porém, verificamos em tais fichas que até 22/01/2001 a empresa só possuía como colaborador o Sr. Celso Wruck, que apesar de qualificado como economista na resposta apresentada pela empresa DGS, está contratado como escriturário, percebendo atualmente ordenado de R\$ 337,59. Apenas a partir daquela data, 22/01/2001, a empresa contratou mais uma escriturária, a Sra Tânia Maria Keunecke, e no mesmo ano, desta feita em abril, contratou dois contínuos, de nome já citados, listados como estagiários na resposta apresentada pela DGS.

Ora, sem qualquer menosprezo aos empregados da empresa D&Z, não nos parece serem em número suficiente para a execução de tão numerosas atividades relacionadas pela empresa DGS aqui anteriormente transcritas, em especial nos anos de 1999 e 2000, onde a empresa contava com apenas um escriturário. Aliás, não se trata apenas da quantidade de funcionários, já suficiente para lançar dúvidas sobre a efetiva prestação dos serviços, mas principalmente das funções para os quais foram contratados, de escriturário e contínuo, incompatíveis com a gama e complexidade dos serviços relacionados. Com certeza tais funções podem ser consideradas como de apoio, mas nunca de consultoria e assessoria.

Sendo assim, restam como qualificados para os serviços supostamente

Processo nº. : 13971.001597/2003-25
Acórdão nº. : 101-95.208

prestados apenas os sócios gerentes da empresa DGS, restando cristalino que, a não ser pelas razões futuramente tratadas neste termo, não existem justificativas para a contratação da empresa D&Z.

Aliás, tal conclusão se repete na análise de outros aspectos, que a partir de agora abordaremos.

01.02. Dos vínculos entre as empresas.

Uma vez que o contrato de prestação de serviços apresentado demonstra vínculos entre as empresas contratada e contratante, foi realizada diligência na empresa D&Z, conforme Termo de Intimação Fiscal 03.032.04 já citado (fl. 690). Em atendimento a esta intimação, a empresa D&Z apresentou cópias de seu contrato social e alterações (fls. 721 a 734).

Analisados tais instrumentos, destaca-se de imediato a composição societária da; empresas, que possuem os mesmos sócios, na realidade marido e mulher.

Assim o Sr. Dario Tomaselli Junior possui 90% e 85,71% das empresas DGS e D&Z, respectivamente, sendo as cotas restantes pertencentes a sua esposa, Maria de Lurdes Cristelli Tomaselli (contrato social e alterações da empresa DGS às fls. 70 a 90), possuindo ambos poderes de gerência.

Ainda sobre os contratos sociais das empresas, verificou-se que a prestadora dos serviços D&Z compartilhou até agosto de 2000 a mesma sala ocupada pela empresa fiscalizada, a de número 306, uma vez que os endereços de ambas eram idênticos neste período. Conforme sexta alteração contratual, a empresa fiscalizada alterou em 02/08/2000 a sua sede, porém permanecendo no mesmo edifício e andar da contratada, passando a ocupar a sala 301.

Na verdade, apesar do intervalo na numeração, trata-se de duas salas contíguas, sendo que anteriormente à datado 02/08/2000 provavelmente a sala 301 já era ocupada pelas empresas, conforme se denota dos endereços constantes dos aditivos lavrados após 01/02/1999 ao contrato de prestação de serviços, sendo que nestes instrumentos ambas as empresas possuem como endereço citada sala (fls. 348 a 381).

01.03. Da remuneração pelos serviços contratados.

Reza ainda o contrato de prestação de serviços analisado, especificamente em sua cláusula terceira, que a remuneração pelos serviços será pactuada mensalmente, através de aditivo a ser firmado no primeiro dia útil do mês correspondente aos serviços. Efetivamente os aditivos relativos ao período analisado foram apresentados (fls. 346 a 381), e fixam mensalmente como remuneração para a contratada

valores percentuais aplicados sobre o resultado das operações efetuadas no período, conforme seguinte tabela.

Tabela 2: Percentuais definidos como remuneração á empresa D&Z:

Mês de prestação do serviço	Mês do pagamento	Percentual
Dez/98	Jan/99	87,00%
Jan/99	Fev/99	90,00%
Fev/99	Mar/99	74,00%
Mar/99	Abr/99	48,00%
Abr/99	Mai/99	68,00%
Mai/99	Jun/99	75,00%
Jun/99	Jul/99	79,00%
Mês de prestação do serviço	Mês do pagamento	Percentual
Jul/99	Ago/99	80,00%
Ago/99	Set/99	80,00%
Set/99	Out/99	89,00%
Out/99	Nov/99	83,00%
Nov/99	Dez/99	83,00%
Dez/99	Jan/00	70,00%
Jan/00	Fev/00	80,00%
Fev/00	Mar/00	80,00%
Mar/00	Abr/00	86,00%
Abr/00	Mai/00	82,00%
Mai/00	Jun/00	82,00%
Jun/00	Jul/00	89,00%
Jul/00	Ago/00	84,00%
Ago/00	Set/00	84,00%
Set/00	Out/00	85,00%
Out/00	Nov/00	84,00%
Nov/00	Dez/00	84,00%
Dez/00	Jan/01	63,00%
Jan/01	Fev/01	83,00%
Fev/01	Mar/01	83,00%
Mar/01	Abri/01	76,50%
Abr/01	Mai/01	81,00%
Mai/01	Jun/01	81,00%
Jun/01	Jul/01	69,00%
Jul/01	Ago/01	77,00%
Ago/01	Set/01	77,00%
Set/01	Out/01	91,00%
Out/01	Nov/01	82,00%
Nov/01	Dez/01	82,00%

Efetivamente tais percentuais, aplicados sobre os resultados obtidos nas operações de factoring contabilizados pela contribuinte, são bem próximos dos valores dos pagamentos efetuados conforme listados na tabela 01, bem como com os constantes nas notas fiscais emitidas pela D&Z (fls. 382 a 417).

Os percentuais relacionados chamam a atenção sobre dois aspectos. Primeiro, são extremamente altos, comprometendo em média 80% dos

Processo nº. : 13971.001597/2003-25
Acórdão nº. : 101-95.208

resultados auferidos. Além disso, flutuam a cada mês, oscilando entre 48% e 91%. Para melhor compreensão desta segunda constatação, foi a empresa intimada a especificar quais critérios foram considerados para definição dos percentuais acordados nos aditivos ao contrato pactuados, conforme item H do Termo de Intimação Fiscal 03.032.02 (fls. 629 a 631).

Em resposta (fl. 637), alega, de maneira pouco clara, que o critério utilizado é a soma dos valores oriundos da composição dos serviços prestados e parte das perdas decorrentes da compra de títulos com vícios comerciais, anexando planilha detalhando a composição mensal dos percentuais (fl. 688).

Tal planilha exemplifica mais uma vez a amplitude dos serviços supostamente prestados, englobando toda a cadeia relativa à atividade de factoring, uma vez que são distribuídos nos seguintes títulos: "Negociações, analisados, cobrança, anuências, cons. org. cadastr., instruções, dossiês novos, renov. dossiês, prospecção, informática, RH. dp. pessoal, outros, recuper. créditos e incobráveis

Como se vê, apesar dos poucos recursos humanos disponibilizados pela contratada, a contribuinte fiscalizada busca trazer elementos ao procedimento de auditoria buscando convencer a respeito da amplitude dos serviços prestados, provavelmente na ânsia de justificar tão vultosos pagamentos pela contratação de tais serviços, que como veremos, não se legitimarão.

01.04. Da não comprovação de parte dos pagamentos supostamente efetuados.

Ainda em relação às despesas apropriadas vinculadas aos serviços contratados junto à D&Z, foi a empresa fiscalizada intimada a indicar a data e a forma de tais pagamentos, apresentando a correspondente documentação comprobatória (quesito C do Termo de Intimação Fiscal 03.032.01 — fls. 336 a 338).

Em resposta (fls. 421 a 426), a empresa informa que as correspondentes notas fiscais foram devidamente quitadas mediante recibos e/ou cheques, elaborando o quadro demonstrativo I, anexado a sua resposta (fl. 427). Os recibos correspondentes se encontram às fls. 431 a 502.

De imediato se nota que para cada nota fiscal de prestação de serviços foram emitidos dois recibos, um no início e outro ao final de cada mês, sendo o último sempre de valor bem superior ao primeiro. Apesar dos recibos não discriminarem a forma de pagamento, a análise das cópias de cheques apresentadas e os esclarecimentos trazidos pela empresa (fls. 632 a 634), especialmente em atenção ao item A do Termo de Intimação Fiscal 03.032.02, permitem concluir que apenas os recibos de menor valor, emitidos ao final do mês, foram quitados via cheques

(cópias às fls. 639 a 668, 698 a 715 e 865 a 870).

Quanto aos demais valores, a empresa alega que foram realizados “via caixa”, sendo que os únicos documentos comprobatórios disponíveis se referem aos recibos apresentados.

Uma vez que a expressão utilizada, “via caixa”, apesar de sugerir tratar-se de pagamentos em espécie, é pouco precisa, podendo dar margem a outras alegações, foi a empresa intimada através do Termo de Intimação Fiscal 03.032.03 a esclarecer seu significado (fl. 689), informando em resposta que se refere á efetiva movimentação de numerário de dinheiro (fls. 695 a 697).

Aqui cabe destacar a magnitude dos valores envolvidos, representados por 36 pagamentos cujos valores oscilam entre R\$ 259.762,94 e R\$ 1.299.157,72, conforme quadro demonstrativo apresentado pela empresa (fl. 427), não parecendo razoável supor que tenham sido efetuados em dinheiro, como quer fazer crer a contribuinte, porém sem provar o alegado.

A bem da verdade, os supostos pagamentos efetuados “via caixa” pela fiscalizada à empresa D&Z nunca poderiam ser comprovados pela empresa, uma vez que de fato nunca existiram. Para melhor compreensão, torna-se necessária uma breve suspensão na análise da suposta Prestação de serviços pactuada pelas empresas, para adentrarmos em outro ponto investigado na auditoria empreendida, relacionados diretamente aos pagamentos ora analisados.

01.04.01. Dos supostos ingressos para aumento de capital social

Foram identificadas na contabilidade da empresa DGS as seguintes contas representativas de ingressos provenientes dos sócios para aumento do capital social da contribuinte:

“Adiantamento p/ Aumento de Capital” - Código 1041 em 1999 e 1414 em 2000 e 2001 (fls. 162, 205 e 269), e;

“Capital Social a Integralizar” - Código 639 em 2000 e 2001 (fls. 210, 270 e 271).

Os créditos ocorridos nas contas acima citadas, correspondentes a supostas integralizações de capital ou adiantamentos dos sócios para o mesmo fim, tiveram a sua contrapartida na conta “Caixa”, e foram relacionados no Termo de Intimação Fiscal 03.032.01, bem como na tabela 3 abaixo. Pelo citado instrumento foi a empresa intimada a comprovar a efetividade do recebimento dos numerários e da origem dos recursos fornecidos pelos sócios (itens G e H da intimação citada, fls. 336 a 338).

Tabela 3: Supostos ingressos de recursos dos sócios vinculados a aumento de capital:

Data	Histórico	Valor
31/01/1999	Vlr recebido ref adiantamento para aumento de capital Dario Tomaselli Junior	300.000,00
28/02/1999	Vlr recebido ref adiantamento para aumento de capital Dario Tomaselli Junior	412.000,00
31/03/1999	Vlr recebido ref adiantamento para aumento de capital Dario Tomaselli Junior	1.340.000,00
30/09/1999	Vlr recebido de Dario Tomaselli Junior ref. Adiantamento para aumento de capital	818.000,00
31/10/1999	Vlr recebido de Dario Tomaselli Junior ref. Adiantamento para aumento de capital	870.000,00
30/11/1999	Vlr recebido de Dario Tomaselli Junior ref. Adiantamento para aumento de capital	1.040.000,00
31/12/1999	Vlr recebido de Dario Tomaselli Junior ref. Adiantamento para aumento de capital	711.000,00
31/12/1999	Vlr recebido de Dario Tomaselli Junior ref. Adiantamento para aumento de capital	1.260.000,00
31/03/2000	Vlr recebido de Dario Tomaselli Junior ref. Adiantamento para aumento de capital	957.000,00
30/04/2000	Vlr recebido de Dario Tomaselli Junior ref. Adiantamento para aumento de capital	1.040.000,00
31/05/2000	Vlr recebido de Dario Tomaselli Junior ref. Adiantamento para aumento de capital	528.000,00
30/06/2000	Vlr recebido de Dario Tomaselli Junior ref. Adiantamento para aumento de capital	655.000,00
31/07/2000	Vlr recebido de Dario Tomaselli Junior ref. Adiantamento para aumento de capital	885.000,00
Data	Histórico	Valor
31/08/2000	Vlr receb. Ref integ. De capital dos sócios Dario Tomaselli Junior e Maria de Lourdes Cristelli	800.000,00
30/09/2000	Vlr receb. Ref integ. De capital dos sócios Dario Tomaselli Junior e Maria de Lourdes Cristelli	700.000,00
31/10/2000	Vlr receb. Ref integ. De capital dos sócios Dario Tomaselli Junior e Maria de Lourdes Cristelli	450.000,00
30/11/2000	Vlr receb. Ref integ. De capital dos sócios Dario Tomaselli Junior e Maria de Lourdes C. Tomaselli	750.000,00
31/12/2000	Vlr receb. Ref integ. De capital dos sócios Dario Tomaselli Junior e Maria de Lourdes C. Tomaselli	1.000.000,00
31/03/2001	Vlr receb. Ref integ. De capital dos sócios Dario Tomaselli Junior e Maria de Lourdes C. Tomaselli	423.000,00
30/04/2001	Vlr receb. Ref integ. De capital dos sócios Dario Tomaselli Junior e Maria de Lourdes C. Tomaselli	1.621.000,00
31/05/2001	Vlr receb. Ref integ. De capital dos sócios Dario Tomaselli Junior e Maria de Lourdes C. Tomaselli	1.100.000,00
30/06/2001	Vlr receb. Ref integ. De capital dos sócios Dario Tomaselli Junior e Maria de Lourdes C. Tomaselli	970.000,00
31/07/2001	Vlr receb. Ref integ. De capital dos sócios Dario Tomaselli Junior e Maria de Lourdes C. Tomaselli	420.000,00

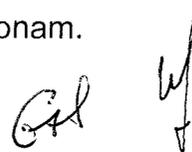
31/08/2001	Vlr receb. Ref integ. De capital dos sócios Dario Tomaselli Junior e Maria de Lourdes C. Tomaselli	266.000,00
31/08/2001	Vlr recebido de Dario Tomaselli Junior ref. Adiantamento para aumento de capital	648.000,00
30/09/2001	Vlr recebido de Dario Tomaselli Junior ref. Adiantamento para aumento de capital	406.000,00
31/10/2001	Vlr recebido de Dario Tomaselli Junior ref. Adiantamento para aumento de capital	1.000.000,00
30/11/2001	Vlr recebido de Dario Tomaselli Junior ref. Adiantamento para aumento de capital	1.300.000,00
31/12/2001	Vlr recebido de Dario Tomaselli Junior	340.000,00
31/12/2001	Vlr recebido de Dario Tomaselli Junior ref. Adiantamento para aumento de capital	1.372.000,00

Em resposta á intimação (fls. 421 a 426), a empresa alegou que os recursos fornecidos pelos seus sócios eram provenientes da distribuição de lucros da empresa D&Z, empresa aqui já abordada, apresentando os respectivos holerites (fls. 506 a 579). Quanto á efetividade do recebimento, a contribuinte se limitou a apresentar os correspondentes recibos lavrados pela mesma, que sequer indicam a forma de recebimento de tais valores (fls. 580 a 609). Nas palavras empregadas na resposta apresentada, tais recibos seriam "*documentos hábeis e inequivocamente comprobatórios do efetivo recebimento dos numerários*". Apesar do alegado tais documentos não satisfazem o disposto na legislação de regência do imposto de renda, especificamente o artigo 282 de seu Regulamento (Decreto 3.000/99), que trata da presunção de omissão de receitas através da não comprovação do efetivo recebimento e da efetiva origem de valores utilizados para integralização de capital.

Foi então novamente a empresa intimada a comprovar, através de documentação hábil a efetividade do recebimento dos numerários, conforme item D do Termo de Intimação Fiscal 03.032.02 (fls. 629 a 631), alegando em resposta que tais recebimentos foram efetuados "via caixa", ou em espécie, como aqui já esclarecido, sendo os recibos anteriormente apresentados suficiente documentação comprobatória (fl. 635).

De todo o exposto, chamam a atenção alguns aspectos. Inicialmente verifica-se novamente um relacionamento, desta vez indireto, com a empresa D&Z, uma vez que foi alegado pela contribuinte fiscalizada que os recursos supostamente recebidos para aportes de capital foram originários de lucros distribuídos por aquela empresa a seus sócios. Ainda digno de nota é o fato da alegada forma de recebimento de tais valores, "via caixa", idêntica forma utilizada para o pagamento de pane expressiva dos valores devidos pela DOS á D&Z, pelos serviços supostamente prestados.

Vejamos então como tais valores se correlacionam.



01.04.02 Do fictício fluxo financeiro entre as empresas

Para melhor compreensão do relacionamento entre as empresas, foi elaborada a tabela 4, a seguir reproduzida, onde são expressos todos os pagamentos ou recebimentos não comprovados pela empresa fiscalizada, que tenham, direta ou indiretamente, vínculo com a empresa D&Z:

Tabela 4: Fluxo financeiro entre as empresas DGS e D&Z:

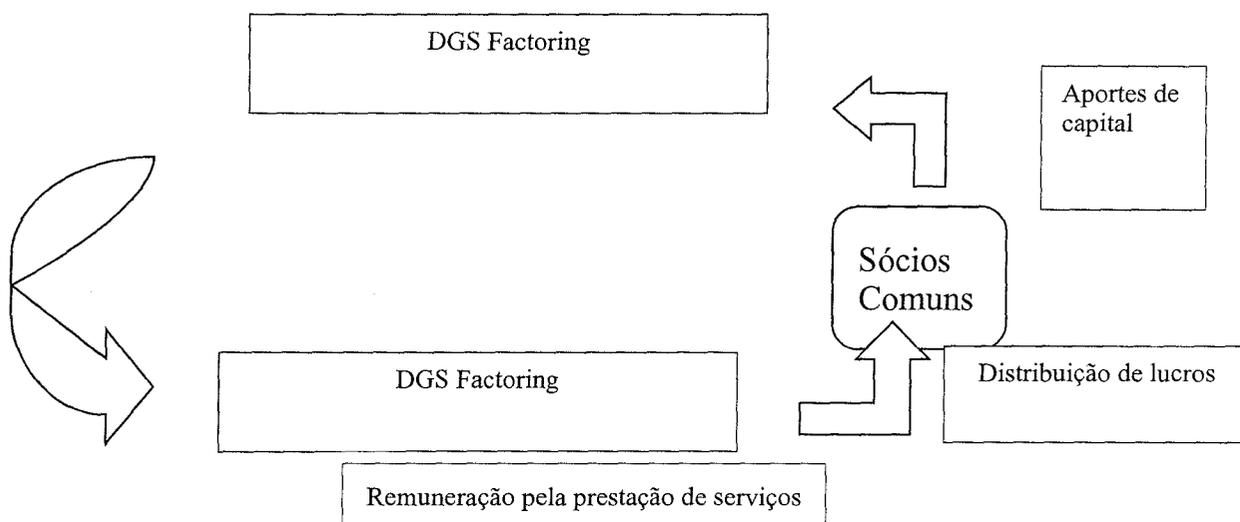
Data	Pagamentos a D&Z via caixa	Distribuição de Lucros pela D&Z	Aportes deCapital na DGS
31/01/1999	342.715,70	342.500,00	300.000,00
28/02/1999	703.825,71	704.000,00	412.000,00
31/03/1999	569.395,25	750.055,00	1.340.000,00
30/04/1999	295.980,85	96.000,00	
31/05/1999	395.714,58	396.000,00	
30/06/1999	627.010,15	627.000,00	
31/07/1999	501.917,04	501.500,00	
31/08/1999	435.705,36	436.000,00	
30/09/1999	696.931,22	697.000,00	818.000,00
31/10/1999	801.065,32	801.000,00	870.000,00
30/11/1999	777.607,00	778.000,00	1.040.000,00
31/12/1999	543.305,19	543.000,00	1.971.000,00
Totais 1999	6.691.173,37	6.672.055,00	6.751.000,00
31/01/2000	259.762,94	260.000,00	
29/02/2000	351.749,85	357.000,00	
31/03/2000	746.637,80	741.000,00	957.000,00
30/04/2000	697.174,35	697.000,00	1.040.000,00
31/05/2000	752.282,28	753.000,00	528.000,00
30/06/2000	771.260,32	771.000,00	655.000,00
31/07/2000	688.020,73	688.000,00	885.000,00
31/08/2000	852.421,27	852.600,00	800.000,00
30/09/2000	668.038,79	668.000,00	700.000,00
31/10/2000	468.237,93	468.000,00	450.000,00
30/11/2000	772.172,77	772.000,00	750.000,00
31/12/2000	849.522,27	850.000,00	1.000.000,00
Totais 2000	7.877.281,30	7.877.600,00	7.765.000,00
31/01/2001	463.180,00	463.000,00	
28/02/2001	578.749,97	579.000,00	
31/03/2001	716.884,18	717.330,00	423.000,00
Data	Pagamentos a D&Z via caixa	Distribuição de Lucros pela D&Z	Aportes deCapital na DGS
30/04/2001	497.818,49	470.000,00	1.621.000,00
31/05/2001	1.002.297,37	1.002.000,00	1.100.000,00
30/06/2001	992.249,01	992.000,00	970.000,00
31/07/2001	443.630,70	443.600,00	420.000,00
31/08/2001	1.013.464,87	1.013.500,00	914.000,00
30/09/2001	976.235,23	976.500,00	406.000,00
31/10/2001	704.266,32	702.000,00	1.000.000,00
30/11/2001	1.293.821,37	1.318.000,00	1.300.000,00
31/12/2001	1.299.157,72	1.299.000,00	1.712.000,00
Totais 2001	9.981.755,23	9.975.930,00	9.866.000,00

Total Geral	24.550.209,90	24.525.585,00	24.382.000,00
-------------	---------------	---------------	---------------

As semelhanças nos valores envolvidos, aliadas a não comprovação dos pagamentos e recebimentos, demonstram de maneira inequívoca que as empresas simularam um fluxo financeiro, a fim de propiciar, ao menos contabilmente, a materialização da contrapartida financeira pela prestação dos serviços aqui analisados.

Assim, os pagamentos efetuados “via caixa” pela DGS à D&Z pela suposta prestação dos serviços contratados, coincidem, na maioria dos meses, com os valores de lucros distribuídos pela D&Z a seus sócios. Sendo estes também sócios da DGS, retomam estes lucros recebidos da mesma, na forma de aportes de capital, sendo tais valores, analisados anualmente, muito próximos aos valores pagos via caixa pela DGS à D&Z.

Esquemáticamente, temos o seguinte fluxo financeiro forjado pelas empresas:



Verifica-se, portanto, que os alegados pagamentos efetuados “via caixa” pela contribuinte fiscalizada à empresa D&Z pelos serviços supostamente prestados na realidade não existiram, se restringindo a simples lançamentos contábeis efetuados pelas empresas.

01.05. Da vedação de dedução de despesas desnecessárias.

A legislação do imposto de renda possui mecanismos visando coibir o abuso no uso de formas tendentes a reduzir indevidamente o montante do imposto devido. Nesta lógica, o artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99), a seguir transcrito, define quais são as despesas operacionais passíveis de dedução na apuração do lucro operacional:

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

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

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

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados; seja qual for a designação que tiverem.”

Analisemos, pois, os serviços contratados pela empresa fiscalizada à luz do artigo recém transcrito. Neste ponto é necessário fazer uma distinção clara do que estamos confrontando com a legislação apontada. Não se trata da natureza dos serviços supostamente prestados, detalhados no item 01.01, uma vez que resta claro que são necessários à atividade desempenhada pela empresa, já que traduzem a própria essência do factoring. O que se busca confrontar com a legislação é a despesa correspondente com a contratação da empresa prestadora de serviço. Seriam estas despesas necessárias, ou ainda usuais e normais à atividade da empresa?

A resposta lógica a esta questão só pode ser negativa. Como vemos, trata-se de serviços próprios do objeto da empresa fiscalizada, que para desenvolvê-los já possui estrutura pessoal, física e administrativa, representada inclusive pela força de trabalho de seus sócios, ambos com poderes de gerência.

Vislumbra-se como o esperado, e, portanto, usual e normal, que a contratação de serviços de terceiros busque a racionalização de procedimentos, e, principalmente, a redução de custos. Não é o caso presente. Ao contrário, a contratação de serviços aqui analisada majorou absurdamente as despesas operacionais da contribuinte, sem qualquer contrapartida na racionalização de procedimentos.

Isto porque as empresas contratantes possuem a mesma composição qualitativa societária, além de partilharem o mesmo espaço físico e exercerem, ao menos teoricamente, a mesma atividade. Analisando do ponto de vista dos sócios, ao invés dos procedimentos serem racionalizados houve uma degradação da eficiência dos mesmos, caracterizado, por exemplo, pela necessidade da manutenção de controles contábeis em duplicidade, um para cada empresa.

Quanto ao segundo objetivo aqui citado como normal e usual na contratação de serviços de terceiros, ou seja, a redução de custos, não há qualquer argumento no caso concreto que possa justificar a contratação da empresa D&Z, como agora será aprofundado.

Pelos serviços contratados, a empresa DGS contabilizou pagamentos mensais de valor médio equivalente a R\$ 780.000,00. Para a execução de tais serviços a empresa D&Z disponibilizou as pessoas já nominadas ao final do item 01.01. Dentre elas estão seus sócios, comuns a ambas as empresas, além de escriturários e contínuos. Desconsiderados os sócios, a folha de pagamento de tais funcionários é ínfima, frente ao valor dos serviços contratados, conforme se verifica nos "Registros de Empregados" apresentados (fls. 735 a 738). É de bom alvitre lembrar que a maioria de tais funcionários só foi contratada a partir de 2001, o que toma ainda mais desproporcional a comparação efetuada.

Do ponto de vista da empresa DGS seda muito mais sensato que tais funcionários fossem contratados diretamente por ela, caso sua gestão fosse pautada por objetivos econômicos e empresariais verdadeiros.

Fica claro, portanto, que as despesas com a contratação da empresa D&Z não podem ser consideradas como normais e usuais, tampouco necessárias à atividade e à manutenção da respectiva fonte produto. Ao contrário, tal despesa é lesiva à manutenção da empresa fiscalizada, em total afronta aos dispositivos do artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda."

01.06 . Da presença do evidente intuito de fraude.

Ora, sendo desnecessária a contratação da empresa D&Z, ou mais ainda, desaconselhável, uma vez que é lesiva ao patrimônio da empresa fiscalizada, cabe aqui expor os reais interesses intentados pelos dirigentes da empresa.

Todos os elementos coletados e aqui comentados indicam, em tese, que as empresas DGS e D&Z forjaram a prestação de serviços aqui analisada, visando mascarar a ocorrência de fato gerador de imposto de Renda e da CSLL na primeira, através da redução de seu lucro tributável, caracterizando, portanto, a sonegação destes através do conluio entre as empresas, conforme definido nos artigos 71 e 73 da Lei 4.502/64.

Inicialmente cabe discutir qual seria a finalidade da empresa fiscalizada comprometer a maior parte de seu faturamento para a contratação de

serviços que poderiam ser executados diretamente pela mesma, a um custo desproporcionalmente menor, sem a necessidade da manutenção de todo um esquema paralelo pelos seus sócios, materializado na manutenção da empresa D&Z.

Numa análise descuidada soa estranho o comportamento adotado pelos sócios da empresa, já que tal postura pode parecer a princípio não trazer qualquer economia tributária, quando analisada no conjunto das duas empresas, uma vez que as despesas relativas à prestação de serviços abatidas do lucro pela DGS acabariam sendo oferecidas a tributação pela D&Z, já que representam receitas desta última.

Cabe aqui especular com mais profundidade tal questão.

Ora, sendo a atividade de factoring incluída no rol daquelas que obrigam seus praticantes à apuração do lucro real, a não apropriação das despesas aqui analisadas pela empresa DGS implicaria na majoração de seu lucro, em igual proporção.

Já na empresa D&Z a forma de apuração adotada foi a do lucro presumido, sendo que, por conseqüência, das receitas supostamente auferidas junto à empresa DGS apenas 32% integram o lucro tributável, uma vez que é este o percentual definido para a atividade de prestação de serviços. Verificamos, portanto, que 68% dos valores que seriam tributados pela DGS deixam de o ser quando transferidos para a D&Z através deste engenhoso esquema.

A bem da verdade, cabe realçar que a economia tributária não é desta magnitude, uma vez que os valores repassados à D&Z integram a sua receita bruta, e se sujeitam a outros tributos, além do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro. Aprofundemos então, tal aspecto, analisando em termos financeiros a efetiva economia alcançada pela empresa no período fiscalizado.

Quanto à tributação na DGS, as despesas aqui glosadas implicam no aumento do lucro da empresa em R\$ 28.996.240,52, em todo o período analisado. Em conseqüência, a empresa deixou de recolher R\$ 9.993.243,36 de Imposto de Renda e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL/, conforme a seguir:

Tabela 5: Impostos não recolhidos em virtude das despesas de serviços indevidamente apropriadas pela empresa:

Ano	Despesas glosadas	IRPJ sonegado	CSLL sonegada	Total sonegado
1999	7.791.975,44	1.942.091,20	844.142,24	2.786.233,44
2000	9.382.495,82	2.337.139,24	856.296,56	3.193.435,80
2001	11.821.769,26	2.949.614,91	1.063.959,21	4.013.574,12
Total				9.993.243,36

Estes mesmos valores, relativos aos serviços supostamente prestados, integraram a receita bruta da D&Z, gerando, em tese, o pagamento de

diversos tributos. Além da carga tributária, a manutenção da empresa D&Z envolve o pagamento de diversas despesas vinculadas à sua existência, espelhadas nos balanços apresentadas pela empresa em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 03.032.04 (fls.739 a 750).

Destes balanços, destacamos na tabela 6 os valores de receita operacional bruta e lucro contábil apurado, sendo que, por diferença, podemos apurar as despesas da empresa, aí inclusos os tributos.

Tabela 6: Resultados apurados pela empresa D&Z Participações Ltda.

Ano	Receita Oper. Bruta	Lucro contábil	Despesas totais
1999	8.094.779,25	7.085.678,18	1.009.101,07
2000	9.426.181,72	8.188.920,58	1.237.261,14
2001	11.862.130,05	10.283.019,42	1.579.110,63
Total			3.825.472,84

Da tabela acima, realçamos dois aspectos. Primeiramente, destaca-se a receita bruta da empresa D&Z, praticamente integralmente proveniente da DGS. Tal receita bruta é proveniente primordialmente de prestação de serviços, e pequena parcela oriunda de aluguéis, conforme Demonstrações de Resultado dos Exercícios apresentadas. Ainda relativamente a este aspecto e conforme tais demonstrações, cabe realçar que a empresa D&Z possuiu como única cliente, nos anos de 2000 e 2001, a empresa ora fiscalizada.

Em seguida, e com maior interesse, podemos inferir a economia tributária alcançada pelas empresas, uma vez que, conforme tabela 5, deixaram de ser recolhidos pela DGS quase 10 milhões de reais em Imposto de Renda e Contribuição Social em todo o período analisado, enquanto as despesas totais da D&Z no mesmo interstício, inclusos todos os tributos, não chegaram a 4 milhões (vide tabela 6 anterior).

Assim, podemos concluir que a economia tributária superou o valor de é milhões de reais em todo o período analisado.

Em contrapartida, poderia se argumentar que estamos diante de planejamento tributário lícito, a chamada elisão, onde a empresa busca alternativas para conduzir seus negócios tentando evitar a ocorrência de fato gerador de tributos, ou reduzir seu montante.

Não é o caso.

De fato, na situação presente, a vontade de diminuir a carga tributária levou a empresa a adotar procedimentos que escapam dos limites estabelecidos pela legislação aplicável.

Estamos diante sim de uma operação simulada, onde o verdadeiro e único propósito é frustrar a ocorrência do fato gerador ou impedir que produza a plenitude de seus efeitos. Além deste, nada justifica a conduta adotada pela empresa, sendo que a manutenção da empresa D&Z busca unicamente encobrir tal propósito, uma vez que o objetivo empresarial desta esperado, ou seja, o lucro, retoma integralmente a empresa DGS, como já detalhado no tópico 01.04.02.

Tanto é verdade tratar-se de operação simulada, que, numa análise econômica objetiva, não se vislumbra sua substituição por outra menos conveniente à empresa do ponto de vista fiscal.

Melhor esclarecendo, a contratação dos serviços aqui analisados nunca existiria não fossem as empresas envolvidas vinculadas, sendo que a empresa fiscalizada jamais contrataria junto a terceiros tais serviços nestas mesmas condições.

Claro, portanto, a presença de dolo na simulação engendrada pela contribuinte, simulação esta que não resiste à frente da análise aqui perpetrada, uma vez que teria de vencer os seguintes argumentos, detalhados nos itens precedentes deste termo:

- Fragilidade nos aspectos formais da empresa D&Z, suposta prestadora de serviço. Esta possui os mesmos sócios que a empresa fiscalizada, além do mesmo endereço e exercer, ao menos conforme alegado, as mesmas atividades;
- Incoerência entre os moderados recursos humanos disponibilizados pela D&Z e a magnitude dos serviços supostamente prestados;
- Desproporcionalidade nos valores supostamente pagos pela prestação de serviços, em muito superiores ao minimamente sensato;
- Ausência de comprovação da efetividade da maior parte dos pagamentos contabilizados pela DGS como efetuados à D&Z;
- Inexistência de objetivo econômico legítimo na empresa D&Z, uma vez que contabilmente todos os seus resultados retomam

à empresa fiscalizada, conforme fluxo financeiro detalhado no item 01.04.02.

Resta claro, portanto, que o esquema adotado buscou, essencial e unicamente propiciar a evasão de tributos, através de dois artifícios. Primeiro, pela opção exercida pela empresa D&Z pelo lucro presumido, vedada às empresas que exerçam atividade de factoring, e, finalmente, pela transferência fictícia da maior parte do faturamento da empresa fiscalizada para aquela, buscando uma tributação menos onerosa.

...”

Quanto aos suprimentos de caixa e saldo credor:

02. Suprimentos de caixa não comprovados.

A análise da contabilidade apresentada, especificamente da conta caixa, permitiu identificar lançamentos relativos a suprimentos, de valores significativos, com as correspondentes contrapartidas credoras em contas de Empréstimo. Citada conta “**Empréstimo**” (fls. 208, 209, e 210) recebeu os seguintes lançamentos contábeis:

Tabela 08: Lançamentos ocorridos na conta contábil Empréstimo:

Data	Histórico	Débitos	Créditos	Saldo
30/04/2000	Vlr recebido ref empréstimo n/ data		1.060.000,00	1.060.000,00
31/05/2000	Vlr ref pato empréstimo n/ data	532.000,00		528.000,00
31/05/2000	Vlr ref pato empréstimo n/ data	528.000,00		0,00
31/07/2000	Vlr recebido ref empréstimos n/ data		200.000,00	200.000,00
31/08/2000	Vlr recebido empréstimo n/ data		1.050.000,00	1.250.000,00
30/09/2000	Vlr ref pagto empréstimo n/ data	190.000,00		1.060.000,00
31/10/2000	Vlr ref pagto empréstimo n/ data	340.000,00		720.000,00
30/11/2000	Vlr ref pagto empréstimo n/ data	565.000,00		155.000,00
31/12/2000	Vlr ref pagto empréstimo n/ data	155.000,00		0,00
31/05/2001	Vlr recebido ref empréstimo n/ data		2.000.000,00	2.000.000,00
30/06/2001	Vlr ref pagto empréstimo n/ data	490.000,00		1.510.000,00
30/06/2001	Vlr ref pagto de empréstimo	1.510.000,00		0,00
30/06/2001	Vlr recebido de DTB Comércio Exterior Ltda ref contrato de mútuo		340.000,00	340.000,00
30/06/2001	Vlr recebido ref empréstimo de Dario Tomaselli Junior		200.000,00	540.000,00
31/07/2001	Vlr ref pagto empréstimo DTB Comércio Exterior Ltda	340.000,00		200.000,00
31/07/2001	Vlr recebido ref empréstimo n/ data		2.216.000,00	2.416.000,00
30/09/2001	Vlr ref pagto empréstimo n/ data	2.416.000,00		0,00

31/10/2001	Vlr recebido ref empréstimo n/ data		2.821.000,00	2.821.000,00
30/11/2001	Vlr recebido ref empréstimo n/ data		1.530.000,00	4.351.000,00
31/12/2001	Vlr ref pagto empréstimo n/ data	1.990.000,00		2.361.000,00
31/12/2001	Vlr ref pagto empréstimo n/ data	2.361.000,00		0,00

Sobre tais valores a empresa foi intimada a prestar alguns esclarecimentos, conforme quesitos D a F do Termo de Intimação Fiscal 03.032.01 (fls. 336 a 338), a seguir transcritos:

D) Apresentar os documentos correspondentes à pactuação dos empréstimos e mútuo citados, especialmente os respectivos contratos originais:

E) Nos lançamentos efetuados a crédito, comprovar a efetividade do recebimento dos numerários, através de documentação hábil;

F) Ainda nos lançamentos efetuados a crédito, se originários de empréstimos efetuados por sócios de empresa, comprovar a efetividade da origem dos recursos fornecidos;

Na resposta fornecida pela empresa (fls. 342 e seguintes) não foram apresentados quaisquer documentos que comprovassem os empréstimos citados, exceto o referente ao mútuo pactuado com a empresa DTB Comércio Exterior Ltda, cujo contrato foi apresentado (fl. 420). Quanto aos demais, a ausência de contrato foi justificada pelo fato de serem empréstimo de curto prazo, "traduzido em poucos dias", conforme palavras empregadas na resposta apresentada. Tal alegação, entretanto, não guarda fidelidade com os lançamentos contábeis, onde se verifica que em alguns períodos a conta permaneceu credora por diversos meses (vide tabela 08 acima).

Especificamente em relação ao valor de R\$ 200.000,00, lançado em 30/06/2001 com o histórico de "Vlr recebido ref empréstimo de Dado Tomaselli Junior", na resposta apresentada em 16/05/2003 a empresa justifica a ausência de contrato por ter sido tal empréstimo efetuado pelo sócio da empresa (fl. 344), mas, em 23/05/2003, retifica tal informação, alegando que na contabilidade tal valor foi atribuído equivocadamente ao Sr. Dano Tomaselli Júnior (fl. 423). Apesar disto, não informa a efetiva fonte do empréstimo, aliás, nem a dos demais lançamentos, à exceção dos relativos ao mútuo já citado.

Quanto à efetividade do recebimento dos numerários, a empresa alega não ter alcançado êxito em obter a documentação pleiteada, apresentando unicamente um recibo relativo ao valor recebido conforme contrato de mútuo com a empresa DTB Comércio Exterior Ltda, que não é prova suficiente da efetividade do recebimento de tal valor (fl. 503).

Tendo em vista não serem completamente esclarecedoras as informações prestadas, e objetivando oportunizar mais unia vez á empresa comprovar a efetividade do recebimento dos numerários

relativos aos empréstimos e mútuo alegados, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal 03.032.02 (fls. 629 a 631), onde se solicita a identificação das pessoas físicas e/ou jurídicas cedentes dos empréstimos (item B da intimação). Ainda por este termo, foi solicitada em seu item C a indicação da data e da forma de pagamento ou recebimento, conforme o caso, dos valores emprestados ou mutuados, devendo ser apresentada a correspondente documentação hábil que comprove a efetividade do recebimento e pagamento dos recursos.

Em resposta de fl. 632 a 638, a contribuinte alega que a única documentação que localizou referente aos empréstimos é a representada pelo já apresentado contrato de mútuo pactuado com a empresa DTB Comércio Exterior Ltda, e alega que o valor foi recebido "via caixa", que conforme esclarecimentos apresentado em atenção ao Termo de Intimação Fiscal 03.032.03 (fl. 695 a 697), representa recebimento através de efetiva movimentação de numerário. Neste termo, foi novamente a empresa intimada a indicar os supridores dos demais empréstimos por ela contabilizados, sendo a resposta apresentada inócua para este propósito.

Como se depreende das respostas e documentos apresentados, a contribuinte não logrou comprovar nenhum dos supostos recebimentos contabilizados como suprimentos de caixas provenientes de empréstimos. Mais grave ainda, apesar de em duas oportunidades a empresa ser intimada de forma clara e direta a identificar as pessoas físicas e/ou jurídicas concedentes dos empréstimos por ela contabilizados, não o fez, á exceção do valor recebido a título de mútuo da empresa DTB Comércio Exterior Ltda.

Especificamente em relação a esta empresa, DTB, a mesma foi intimada a apresentar seus instrumentos de constituição, através do Termo de Intimação Fiscal 03.032.05, lastreado em Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (fls. 692 e 693).

Da análise dos documentos apresentados (fls. 751 a 763), verificou-se tratar de empresa que teve suas atividades encerradas em 07 de maio de 2002, e que possuía como endereço a mesma sala 306 localizada na Rua Amadeu da Luz nº 100, já compartilhada pela empresa fiscalizada e pela D&Z. Quanto à sua composição societária, possuía a partir de 30/12/1999 como sócio gerente o Sr. Dado Tomaselli Junior, com 50% de participação, sendo as demais cotas de propriedade da D&Z Participações.

Mesmo em relação a este empréstimo de mútuo a contribuinte fiscalizada não obtém êxito em comprovar o recebimento do valor correspondente, de R\$ 340.000,00, supostamente em 29/06/2001, conforme recibo apresentado (fl. 503), uma vez que alega que a transação ocorreu em numerário, fato pouco comum ou provável considerando o valor envolvido.

02.01. Do expurgo dos lançamentos de suprimento de caixa.

Uma vez que não foi comprovada pela empresa a efetividade do recebimento dos valores a título de empréstimos, forçoso o expurgo de tais lançamentos contábeis, uma vez que não se encontram lastreados em documentos hábeis, em dessintonia com o disposto no artigo 251 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99), que preconiza que a escrituração deve obedecer às leis comerciais e fiscais.

Eliminados tais suprimentos, o saldo da conta caixa deve ser recomposto, conforme tabela a seguir:

Saldo da conta caixa

Data	Histórico	Débitos expurgados	Contabilizado (Devedor)	Ajustado (Credor)
	2º trimestre de 2000			
30/04/2000	Vlr recebido ref empréstimo n/ data	1.060.000,00	2.708,45	1.057.291,55
31/05/2000			903,30	1.059.096,70
30/06/2000			700,63	1.059.299,37
	3º trimestre de 2000			
31/07/2000	Vlr recebido ref empréstimo n/ data	200.000,00	11.924,00	188.076,00
31/08/2000	Vlr recebido ref empréstimo n/ data	1.050.000,00	3.170,51	1.246.829,49
30/09/2000			2.578,61	1.247.421,39
	2º trimestre de 2001			
31/05/2001	Vlr recebido ref empréstimo n/ data	2.000.000,00	78.590,91	1.921.409,09
30/06/2001	Vlr recebido de DTB Comércio Exterior Ltda ref contrato de mútuo	340.000,00	1.313,91	2.338.686,09
30/06/2001	Vlr recebido ref empréstimo de Dario Tomaselli Junior	200.000,00	1.313,91	2.538.686,09
	3º trimestre de 2001			
31/07/2001	Vlr recebido ref empréstimo n/ data	2.216.000,00	664,74	2.215.335,26
31/08/2001			774,71	2.215.225,29
Data	Histórico	Débitos expurgados	Contabilizado (Devedor)	Ajustado (Credor)
30/09/2001			700,59	2.215.299,41
	4º trimestre de 2001			
31/10/2001	Vlr recebido ref empréstimo n/ data	2.821.000,00	727,04	2.820.272,96
30/11/2001	Vlr recebido ref empréstimo n/ data	1.530.000,00	2.026,83	4.348.973,17
31/12/2001			1.627,85	4.349.372,15

Para compreensão da tabela acima, deve-se atentar que se trata de contribuinte com períodos de apuração trimestral de imposto de renda, que efetuou lançamentos no Livro Diário de forma mensal, com data correspondente ao último dia do mês. Assim, para os trimestres onde foram expurgados suprimentos, se efetuou a recomposição do saldo da conta caixa ao final de cada mês, ajustado pelos valores de suprimentos expurgados até aquela data dentro do trimestre analisado. Desta forma, eliminando-se os valores debitados na conta caixa a títulos de suprimentos não comprovados, o saldo desta conta passou a apresentar valores credores, expressos na tabela acima.

02.02. Da omissão de receitas.

Como sabemos, a conta contábil caixa é de natureza devedora, ou seja,

Processo nº. : 13971.001597/2003-25
Acórdão nº. : 101-95.208

apresenta sempre saldo devedor. No caso em tela, expurgados os lançamentos indevidos a crédito relativos aos suprimentos analisados, seu saldo se toma credor em vários períodos, conforme tabela 09 deste termo. Tal ocorrência autoriza a presunção de omissão de registro de receitas, conforme determinação legal do § 2º do artigo 12 do Decreto-Lei 1.598/77, base legal do artigo 281 do Regulamento do Imposta de Renda (Decreto 3.000/99).

Assim, na tabela seguinte, estão demonstrados, para cada mês, os valores de saldo credor considerados como omissão de receitas, conforme embasamento legal citado, sendo descontados destes os valores de omissão acumulados até o mês imediatamente anterior, dentro de cada trimestre.

Tabela 10: Valores de receitas omitidas, caracterizados através da ocorrência de saldo credor de caixa.

	Saldo Ajustado (Credor)	Omissão de Receitas
2º trimestre de 2000		
30/04/2000	1.057.291,55	1.057.291,55
31/05/2000	1.059.096,70	1.805,15
30/06/2000	1.059.299,37	
3º trimestre de 2000		
31/07/2000	188.076,00	188.076,00
31/08/2000	1.246.829,49	1.058.753,49
30/09/2000	1.247.421,39	591,90
2º trimestre de 2001		
31/05/2001	1.921.409,09	1.921.409,09
30/06/2001	2.538.686,09	617.277,00
3º trimestre de 2001		
31/07/2001	2.215.335,26	2.215.335,26
31/08/2001	2.215.225,29	
30/09/2001	2.215.299,41	
4º trimestre de 2001		
31/10/2001	2.820.272,96	2.820.272,96
30/11/2001	4.348.973,17	1.528.700,21
31/12/2001	4.349.372,15	398,98

Nesta tabela, o valor de R\$ 617.277,00 apurado em junho de 2001 é em parte reflexo do mútuo com a empresa DTB Comércio Exterior Ltda. (R\$ 340.000,00), sendo a diferença de R\$ 277.277,00 proveniente de expurgo de suprimentos vinculados a empréstimos de cedentes não identificados;

02.03. Da presença do evidente intuito de fraude.

Cabe aqui realçar a intencionalidade da contribuinte, ao contabilizar lançamentos referentes a suprimentos de caixa dos quais não dispõe da correspondente documentação comprobatória.

Excetuando-se o empréstimo pactuado com a empresa DTB Comércio Exterior Ltda, em relação aos demais valores a empresa sequer identifica seus supridores, apesar de ser especificamente intimada para este fim, por duas oportunidades.

Mesmo em relação ao único valor cujo cedente do empréstimo estava identificado na contabilidade, no caso o de R\$ 200.000,00 contabilizado em 30/06/2001 como histórico de "Vlr recebido ref empréstimo de Darioo Tomaselli Junior", em sua resposta apresentada em 23/05/2003 a empresa contradiz esta informação, alegando que tal valor foi atribuído de forma equivocada ao Sr. Dario, porém sem identificar o suposto supridor dos recursos.

Inconcebível aceitar como razoável que a empresa não possa ser capaz de identificar os concedentes dos empréstimos por ela contabilizados, ainda mais se tratando de valores expressivos. A omissão desta informação não permite outra conclusão, exceto a de que se trata de lançamentos fictícios, realizados unicamente com o fim de evitar a ocorrência de saldo credor de caixa, hipótese que demonstraria a ocorrência de omissão de receitas."

Por fim, quanto à compensação indevida de prejuízos e bases negativas:

07. Da compensação do saldo de prejuízos da contribuinte.

Conforme Livro Registro de Apuração do Lucro Real (cópia das páginas de interesse as fls. 290 a 332), a contribuinte possuía saldos compensáveis de prejuízos apurados em períodos anteriores ao primeiro trimestre de 1999. Tal valor corrigido até aquele período remonta a 952.988,88, conforme Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais (SAPLI — fls. 871 a 878), sendo que tal demonstrativo lista os valores originais de prejuízos apurados, as correções monetárias efetuadas conforme índices legais e as compensações efetuadas pelo contribuinte em períodos anteriores aos fiscalizados.

Assim, no auto de infração relativo ao imposto de renda foi efetuada a compensação dos saldos de prejuízos existentes, sendo integralmente absorvidos nos 1º e 2º trimestres de 1999, conforme Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais anexo ao auto citado. Em virtude de tal compensação, as efetuadas pelo contribuinte em períodos posteriores aos citados trimestres se tornaram indevidas, sendo glosadas no presente procedimento as ocorridas no período fiscalizado, devendo a contribuinte efetuar as anotações pertinentes em seu Livro Registro de Apuração do Lucro Real.

De maneira semelhante, a contribuinte possuía saldo de bases de cálculo negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, conforme demonstrativo de fls. 879 a 882, elaborado nos mesmos

Processo nº. : 13971.001597/2003-25
Acórdão nº. : 101-95.208

moldes do relativo à compensação de prejuízos. Neste caso, o saldo existente da base de cálculo negativa corrigida até o primeiro trimestre de 1999 correspondia a 370.853,55, integralmente compensada de ofício nas infrações apuradas no 1º trimestre de 1999. Da mesma forma, em virtude do exposto, as compensações efetuadas pelo contribuinte posteriores àquele trimestre tornaram-se indevidas, sendo glosadas neste procedimento, conforme valores expressos no demonstrativo de compensação de bases de cálculo negativas da CSLL anexo ao auto lavrado.

Caso a contribuinte tenha efetuado a compensação de prejuízos e/ou de base de cálculo negativa da CSLL em períodos posteriores aos abrangidos pela autuação, com a utilização dos saldos ora compensados de ofício, deverá adotar as providências necessárias para a regularização de tal compensação, com o conseqüente pagamento do IRPJ e CSLL porventura indevidamente reduzidos.”

Devidamente cientificado, apresentou a autuada tempestiva impugnação, preliminarmente argüindo a nulidade do procedimento, por ter sido cientificada da prorrogação do MPF após esgotado o prazo de validade deste.

No mérito, quanto à glosa de despesas, reproduzo o resumo de argumentos feito na decisão recorrida:

- que o artigo 299 do RIR/99 não estaria contemplado no Auto de Infração, o que por si só já ensejaria a nulidade do feito;
- entende e afirma que a fundamentação da glosa não ocorreu porque as respectivas despesas seriam desnecessárias, mas porque teria havido uma “simulação” de operações;
- que não restam dúvidas de que a conclusão a que chegou a fiscalização não foi pela existência de despesas desnecessárias, mas pela inexistência de determinadas despesas;
- ao contrário do que se poderia esperar, a fiscalização não fundamentou suas conclusões em uma única figura jurídica específica – nem mesmo na simulação; no relatório fiscal há repetidas e alternadas alusões a abuso de forma, simulação, fraude e sonegação;



- traz definições destes institutos, por parte de doutrinadores, para concluir que as diferenças são evidentes, enquanto que no abuso de forma jurídica os atos praticados correspondem à vontade das partes, na simulação há um distanciamento entre o que efetivamente ocorreu e o que aparenta ter ocorrido;

- dessa forma, quando a fiscalização argumenta que houve “simulação” de operações relacionadas a despesas de Impugnante, não demonstra que os atos praticados divergem daqueles efetivamente pretendidos pelas partes, ou que abrigam informações falsas (art.167, inciso II do Código Civil); na verdade, argumenta que o “verdadeiro” objetivo seria economia tributária, então seguindo a linha de raciocínio adotada pela fiscalização, teria no máximo havido abuso de forma jurídica – o que não é vedado pelo Direito;

- a fiscalização misturou conceitos de fraude, sonegação, simulação, afetando todas as bases legais da notificação e prejudicando sobremaneira o direito de defesa da Impugnante;

- enquanto o fundamento legal da notificação seria o art.299 do RIR/99, a argumentação desenvolvida pela fiscalização na verdade transita por diferentes figuras jurídicas que reivindicam a existência de distintos elementos e requerem procedimentos administrativos próprios de apuração;

- os procedimentos adotados pela empresa estão todos amparados no direito brasileiro; então, para justificar uma suposta infração tributária, a fiscalização tentou tomar por empréstimo uma parte de cada figura considerada ilegal; ou é simulação, ou é abuso de forma, ou é fraude ou é sonegação; o que não é possível conceber é a forma como procederam os agentes fiscais, ou seja misturam todos os tipos e dizem que houve infração;

- em verdade, a mistura de figuras foi a única saída encontrada pelos agentes fiscais para tentar sustentar o insustentável: é evidente que a conduta da Impugnante não se enquadra em qualquer das figuras apontadas como ilícitas; assim, por falta de tipicidade da conduta, deve ser cancelado o processo em relação às denominadas despesas desnecessárias;

- de outra parte, devem ser consideradas inválidas as notificações também nesse ponto por cerceamento do direito de defesa do contribuinte: por indicação deficiente ou incorreta da base legal da suposta infração e; em virtude do descumprimento de procedimentos administrativos obrigatórios previstos na legislação tributária para situações em que se questiona a real existência de componentes de relação jurídica-tributária;

- além de tudo, se o alegado problema identificado pela fiscalização seria a dedução de despesas que não existiram, envolvendo operações forjadas e pessoas jurídicas inexistentes de fato, então: a) deveria haver procedimento administrativo prévio para apurar as supostas irregularidades; b) uma vez comprovadas tais irregularidades, as despesas poderiam sofrer glosa;

- citam-se, por exemplo, os procedimentos específicos previstos na Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 187, de 26/04/93; tal norma trata de documentos com indícios de falsidade material ou ideológica. Para que custos e despesas relacionados a documentos dessa natureza possam ser glosados é necessário; a) apuração prévia em procedimento administrativo sumário (art.1º); b) homologação do procedimento pelo Delegado da Receita federal (art.2º); c) expedição de Ato Declaratório, declarando ineficazes os documentos emitidos pela respectiva pessoa jurídica (art.3º); d) intimação do contribuinte para comprovar a efetiva realização das operações que envolveram a pessoa jurídica (art.4º);

- veja-se que a fiscalização, neste caso concreto, “pulou” todas essas etapas, ao considerar “de ofício” ineficazes os documentos e operações relativas às despesas com D&Z, glosando-as;

- que não restam dúvidas de que o direito de defesa da Impugnante restou prejudicado, o que invalida a notificação impugnada;

- às fls.1010 a 1012, a Impugnante procura mostrar que economia tributária não é infração, que a fiscalização deveria respeitar sua opção de realização de suas operações, sem buscar puni-la por recolher menos tributo que o considerado “normal” pelos agentes fiscais; que não lhe é proibido a contratação de serviços, no caso, com a D&Z, que esta contratação não fere o ordenamento jurídico; que a fiscalização concluiu pela suposta

“simulação” das operações com D&Z a partir de seus efeitos tributários, ou seja, por resultarem em menor carga tributária para DGS, e não pelo fato de terem sido identificados reais defeitos nas operações;

- à fl.1013, comenta acerca do direito brasileiro e a norma antielisão, para concluir que se o procedimento do contribuinte, por hipótese, tivesse sido realizado somente com a finalidade de economia tributária, ainda assim não implicaria em qualquer infração em relação à lei tributária;

- às fls. 1014 a 1022, a Impugnante tece comentários acerca do enquadramento legal considerado no Auto (Despesas Desnecessárias) para concluir sobre sua inaplicabilidade ao caso concreto; que de acordo com a legislação tributária a despesa é necessária quando apresenta vinculação ou conexão com a atividade do contribuinte; que uma leitura atenta do relatório fiscal demonstra que a própria fiscalização reconhece que as despesas glosadas são necessárias, porque vinculadas à atividade da empresa;

- que para fins tributários, a Lei 9.718/98 definiu que é considerada factoring, a empresa que, cumulativa e continuamente, presta os seguintes serviços: a) de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de créditos, seleção de riscos; b) de administração de contas a pagar e a receber; c) de aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (conforme reconhece o Ato declaratório SRF de nº 09/2000); não basta portanto que a empresa desenvolva uma das atividades relacionadas (por exemplo, quem realizar somente atividades de gestão de crédito e seleção de riscos não será considerada factoring para efeitos tributários;

- quando alguém afirma que todas as vulgarmente denominadas factoring são obrigadas a tributar suas atividades por lucro real está realizando uma afirmação falsa. Insista-se, apenas as empresa que realizarem atividades que se enquadrarem cumulativa e continuamente nas atividades arroladas na Lei 9.718/98 terão a obrigação de pagar seus tributos pela modalidade de lucro real;

- destes argumentos, facilmente se tira a conclusão de que não tem qualquer sustentação fática e jurídica a insinuação dos agentes fiscais de que a Impugnante simulou operações para tributar algumas atividades pelo lucro presumido (na D&Z), pois

estava obrigada a tributar suas atividades pelo lucro real (a DGS). DGS, na verdade, tributou suas atividades pelo lucro real pelo fato do lucro tributável assim apurado ter sido menor do que se tivesse feito a apuração pelo lucro presumido. Caso contrário, se o lucro presumido tivesse sido inferior ao lucro real, nada teria impedido a empresa de ter tributado suas atividades pelo lucro presumido, pois tal procedimento era e é permitido pelo direito brasileiro; e nem se afirme, por ser dissociado da realidade e dos documentos contidos no processo, que DGS prestava as atividades arroladas de forma contínua e cumulativa, uma vez que a modalidade de operação por ela desenvolvida era a convencional, que abrange apenas uma das três atividades necessárias para a configuração de factoring, para fins tributários;

- à fl.1017, lembra a Impugnante as atividades da D&Z, informadas em atendimento a intimações, que tais atividades seriam a de estruturação, assessoria e controle das atividades da Impugnante, de forma que são absolutamente necessárias para sua concretização, sendo incorreto afirmar que as atividades desenvolvidas de fato nas duas empresas mencionadas são as mesmas (o próprio relatório fiscal reconhece que as atividades desenvolvidas por D&Z são necessárias – reproduz trecho do relatório, fl.1018);

- duas conclusões se tiram: de que há um consenso sobre a necessidade das despesas glosadas pela fiscalização; em segundo lugar, existe um problema intransponível para a manutenção da notificação. Esse problema traduz-se na real e confessa contradição entre a base legal da suposta infração e os fatos descritos pela própria fiscalização. Se os serviços prestados por D&Z são primordiais para as atividades da Impugnante, então a respectiva despesa é absolutamente necessária. Sendo necessária, não pode ser desconsiderada pela fiscalização;

- a fiscalização, apesar de basear-se no art.299 do RIR/99, considerou fictícias as despesas incorridas e pagas. Ao que parece, considerou-as inexistentes. Ocorre que despesa desnecessária não é o mesmo que despesa inexistente;

- é fácil verificar que a argumentação da fiscalização direciona-se para a inexistência de fato das despesas com D&Z; em nenhum momento existe argumentação sólida, coerente e comprovada de que tais despesas seriam desnecessárias (aliás, a própria fiscalização reconhece serem necessárias as despesas com D&Z); essa

desconexão traz duas sérias conseqüências: a) inadequação entre a base legal indicada e a infração supostamente existente; b) invalidade da notificação, por ausência de indicação da base legal da suposta infração e conseqüente cerceamento de defesa do contribuinte;

- às fls.1019 a 1025, discorre a contribuinte acerca da argumentação subjetiva dos agentes fiscais sobre a definição de despesas usuais, tendo estes afirmado que as despesas consideradas não buscaram a racionalização de procedimentos e redução de custos; que não lhes cabe tal tarefa, que não tem competência técnica para tal; a fiscalização afirmou que era errado contratar D&Z, que seria melhor agir de outra forma, que os sócios não deveriam dividir suas atenções em duas empresas. Afinal, trata-se de um trabalho de fiscalização ou de consultoria técnica?;

- as despesas dedutíveis são as admitidas na legislação tributária; não há espaço para inferências pessoais aos agentes de tributação, nem para opções discricionárias da administração pública quanto ao cabimento ou não da dedutibilidade; um processo administrativo fiscal de determinação de crédito tributário não pode sobreviver nem ser impulsionado por opiniões subjetivas dos agentes fiscais, nem por presunções que supostamente prevalecem na ausência de prova em contrário por parte do contribuinte;

- se a fiscalização afirma existirem irregularidades com reflexos em obrigações tributárias, deve identificá-las e comprovar sua existência com fatos, não com suposições, inferências ou opiniões pessoais; transcreve vários trechos do relatório fiscal onde pode-se comprovar isto (fls.1024/1025);

- verifica-se claramente que o relatório fiscal está permeado por dúvidas e incertezas e, nesses casos, além dos princípios da legalidade do lançamento, deve ser observado o art.112 do CTN (transcreve a fl.1025); os vacilos e titubeios do relatório fiscal apresentam reflexos também na capitulação legal da suposta infração; como exposto, há incongruências entre o dispositivo legal alegadamente infringido (art.299 do RIR/99) e as conclusões dos agentes fiscais; em tais situações a dúvida não deve ser direcionada contra o contribuinte, mas a seu favor;

- às fls.1027 a 1038 procura a Impugnante mostrar a ausência de "simulação", com argumentos de variada ordem, tais como: a descrição dos fatos relatada

pelos agentes fiscais não equivale ao conceito legal de simulação; ora se de fato e de direito não ocorreu operação diversa da contratada, não há como qualificar a operação como simulada; que a empresa D&Z tem sede independente e que a situação jurídica dos sócios em nada se confunde com a da empresa; o fato de estarem as empresas num mesmo andar não deveria causar espécie, aliás, todos os empresários desejam ter suas empresas o mais próximo possível, facilitando o desenvolvimento das atividades empresariais;

- a decisão dos sócios da Impugnante de desenvolver atividades complementares é decisão única e exclusiva, contida na liberdade de exercício de atividades e opção empresarial, assegurada pelo próprio texto constitucional. De tal forma que, se foram constituídas duas empresas com estruturas operacionais distintas, cabe apenas aos sócios distribuir o exercício de suas atividades nas empresas, da forma que os mesmos julgarem mais conveniente. Assim, causa espécie a afirmação fiscal de que se há coincidência entre os sócios de DGS e de D&Z, não poderiam os mesmos exercer atividades através de D&Z. Resulta do critério subjetivo fiscal a dúvida: qual a razão, então, de não poderem exercer suas atividades apenas na D&Z e não na DGS? Aliás, se no próprio relatório fiscal os agentes sustentam que os sócios da Impugnante "fazem a diferença" na DGS, porque não a fariam na D&Z?;

- quanto à efetividade dos serviços prestados pela D&Z, a Impugnante esclarece que já havia se manifestado por ocasião de intimação fiscal onde respondeu que, por força da grande quantidade de documentos, que os mesmos se encontravam em sua sede; mesmo não sendo sua obrigação apresentar provas nessa situação, a Impugnante solicitou que D&Z mantivesse contato com alguns clientes, escolhidos aleatoriamente, no sentido de obter uma declaração confirmando que a mesma havia aproximado as partes e atuado nas operações, no que foi prontamente atendida, conforme documentos em anexo;

- quanto à ausência de comprovação da efetividade de parte dos pagamentos contabilizados por DGS, a afirmação dos agentes fiscais já contém em si mesma uma contradição: se a falta de comprovação de parte dos pagamentos comprova a simulação, é evidente que o reconhecimento de que parte foi paga nega a possibilidade de simulação; em nenhum momento a fiscalização conseguiu provar que tais movimentações são ilícitas ou que não ocorreram. Se envolvem valores que os fiscais subjetivamente

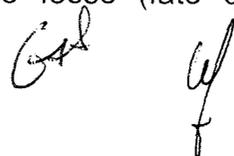
consideram elevados, se ocorrem em dinheiro ou em cheque, o que importa? Não afrontam a lei, é o que importa;

- de se ressaltar, ainda, que os Autos de infração não tratam de comprovação de pagamento de despesas, mas sim, de despesas desnecessárias, segundo a visão dos fiscais e de acordo com o fundamento legal da suposta infração; conseqüentemente, a forma de pagamento das despesas não guarda qualquer relação com a infração apontada;

- quanto aos efeitos tributários no caso de uma suposta simulação (fl.1037), a Impugnante, citando doutrina, lembra que deve ser necessária a prévia anulação do ato, que teria efeitos perante o fisco até seu reconhecimento; assim o ato jurídico dos particulares é plenamente eficaz contra o fisco até que o mesmo seja desconstituído;

- de qualquer forma, ainda que se analisem esses atos apenas pelos seus efeitos fiscais e não pela sua validade, ainda assim os Autos de Infração abrangidos pelo presente processo devem ser cancelados. Tal conclusão decorre do fato de que os efeitos dos atos deveriam, então, ser completamente desprezados pelo fisco; o fisco não pode tornar sem valor determinados efeitos de uma operação considerada simulada (naquela parte que lhe é benéfica) e manter os efeitos fiscais de outra parte da mesma operação (naquela parte que lhe é prejudicial);

- no presente processo, o procedimento que as autoridades fiscais adotaram foi justamente o citado no item anterior; segundo suposições lançadas, as empresas se confundem, estando a operação suportada em simulação para pagamento de menos tributo; ora se assim o fosse (fato que não corresponde à realidade, conforme já amplamente acima demonstrado), deveriam os agentes fiscais tornar sem validade todos os efeitos da operação supostamente simulada, de forma que as empresas fossem tributadas em conjunto, abatendo-se o valor dos tributos pagos por D&Z, ou seja, a despesas considerada desnecessária na DGS deveria ser considerada uma receita desnecessária na D&Z, assim os tributos pagos por D&Z devem se - no presente processo, o procedimento que as autoridades fiscais adotaram foi justamente o citado no item anterior; segundo suposições lançadas, as empresas se confundem, estando a operação suportada em simulação para pagamento de menos tributo; ora se assim o fosse (fato que não



corresponde à realidade, conforme já amplamente acima demonstrado), deveriam os agentes fiscais tornar sem validade todos os efeitos da operação supostamente simulada, de forma que as empresas fossem tributadas em conjunto, abatendo-se o valor dos tributos pagos por D&Z, ou seja, a despesas considerada desnecessária na DGS deveria ser considerada uma receita desnecessária na D&Z, assim os tributos pagos por D&Z devem ser abatidos do montante do lucro apurado por DGS, não fossem computadas as despesas então consideradas desnecessárias;

- o procedimento adotado pelos agentes fiscais implica em duplicidade de exigência de tributos sobre o resultado de DGS, já que, pela suposta simulação, D&Z e DGS seriam uma só atividade empresarial;

- diante do caminho adotado no presente processo, a melhor decisão é no sentido do cancelamento dos débitos apurados através dos citados Autos de Infração, uma vez que, se devidos, foram erroneamente apurados. Todavia, se tal opção não for considerada, o minimamente esperado é que dos valores apurados sejam inicialmente deduzidos os valores dos tributos pagos por D&Z sobre as operações glosadas;

Por fim, para a questão referente ao saldo credor de caixa, insurgiu-se a autuada tão-somente quanto à forma de apuração do valor, por não ter sido considerada a saída, por pagamentos, dos empréstimos expurgados originalmente. Afirma ter incluído no PAES a parcela que entendeu devida.

Acórdão recorrido, a fls. , com a seguinte ementa:

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F). Prorrogação. Validade.

Constatado que o MPF-F foi prorrogado em tempo hábil, conforme revela o **Demonstrativo de Emissão e Prorrogação** da ação fiscal, não há que se cogitar de sua extinção por decurso de prazo.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 30/06/2000, 30/09/2000,
30/06/2001, 30/09/2001, 31/12/2001

Ementa: Suprimentos de Caixa Não Comprovados.
Empréstimos. Saldo Credor de Caixa.

Não comprovada a origem e efetiva entrega de suprimento de numerário efetuado por meio de empréstimos, cabível a recomposição do saldo da conta Caixa e a tributação como omissão de receitas do saldo credor apurado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: Despesas Desnecessárias.Glosa.

Se a empresa (de factoring) contrata outra empresa para lhe prestar serviço de assessoria, mas que, em verdade, tais serviços são típicos de atividade de factoring, cujos únicos sócios gerentes de ambas as empresas são os mesmos, as despesas contabilizadas por força deste contrato são, no mínimo, desnecessárias, pouco importando precisar se foram pagas ou não.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: Multa de Ofício Qualificada. Prática Reiterada. Contabilização de Despesas Desnecessárias.

A prática reiterada na contabilização de despesas comprovadamente desnecessárias, em montantes expressivos e por vários anos calendário, justifica o lançamento da multa de ofício qualificada, pois tal conduta teve como missão a redução artificial do resultado tributável.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: Argüições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Legislação Tributária.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Processo nº. : 13971.001597/2003-25
Acórdão nº. : 101-95.208

Ementa: Lançamentos Decorrentes. PIS, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e COFINS. Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

Em seu apelo voluntário, a própria recorrente assim resume seus argumentos:

a) a autoridade julgadora, para manter o lançamento, procurou modificar os fundamentos fáticos e jurídicos constantes do auto de infração, o que não é possível (1º CC – 3ª C – Recurso 125.219 – Acórdão 103-20754);

b) houve erro na recomposição da conta caixa, uma vez que, de acordo com o princípio da unidade da prova, se foi desconsiderado um empréstimo, também deve ser desconsiderado o seu pagamento (1º CC – 7ª C – Recurso 130.215 – Acórdão 107-07455);

c) embora não fosse obrigação da Recorrente (1º CC- 7ª CC – Recurso 122.962 – Acórdão 107-06061), ficou absolutamente demonstrada a efetividade da prestação dos serviços, uma vez que as despesas correspondem a serviços efetivamente fornecidos por terceiros. O fisco, que tinha a obrigação de provar a inexistência das operações devidamente documentadas (1º CC – 7ª C – Recurso 134.172 – Acórdão 107-07138), não produziu qualquer prova, ainda que todos os documentos lhe tivessem sido disponibilizados;

d) a prova de que a despesa não é necessária, usual e normal cabe exclusivamente à fiscalização (1º CC – 8ª C – Recurso 132.710 – Acórdão 108-07584), não tendo sido efetuada qualquer comprovação no processo;

e) as despesas são consideradas necessárias, segundo o conceito legal, se estão vinculadas com a atividade do contribuinte (1º CC – 5ª C – Acórdão nº 105-10.351). No caso concreto, tanto a autoridade fiscal quanto a julgadora admitem que as despesas objeto da glosa são relacionadas com a atividade da Recorrente;



f) o fato de a despesa ser decorrente de contrato entre empresas do mesmo grupo não justifica a glosa do gasto como desnecessário (1º CC – 1ª C – Recurso 117.062 – Acórdão 101-92643). A coincidência de sócios verificada no presente caso não pode determinar a desnecessidade ou glosa da despesa;

g) as atividades exercidas pelas empresas não são as mesmas, nem se confundem, conforme amplamente demonstrado;

h) o auto contém um dualismo tributário, misturando institutos de naturezas distintas. A desnecessidade pressupõe a existência da despesa. A inexistência caracteriza-se pela não correspondência entre o gasto e o algo recebido. A não distinção das suas especificidades implica em erro insanável na construção do ilícito (1º CC – 3ª C – Recurso 127.222 – Acórdão 103-20812);

i) não existe norma jurídica válida no Direito Brasileiro que trate da antielisão, do abuso de forma e da Teoria do Ato Anormal de Gestão. Já decidiu a Egrégia CSRF (Acórdão nº CSRF/01-01.874) que os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação do ato. Portanto, se o ato praticado era lícito, eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como elisão;

j) o contrato de *factoring* é atípico no Direito Brasileiro. Para fins tributários, apenas são obrigados à tributação pelo Lucro real as empresas que cumulativa e continuamente prestarem os serviços descritos na Lei nº 9.718/98 e no Ato Declaratório do Secretário da Receita Federal nº 09, de 23/02/00. Como a Recorrente não se enquadra nessa hipótese, não está obrigada à apuração do Lucro Real. Portanto não procede a afirmação de que a possibilidade de opção pelo Lucro Presumido por parte de D&Z Participações seria o fator determinante para a prestação dos serviços cujas despesas foram glosadas;

k) as incertezas existentes no relatório da fiscalização, confirmadas cabalmente pela decisão recorrida, demonstram a inconsistência dos lançamentos impugnados. Em havendo dúvidas, não é cabível o lançamento tributário (1º CC – 7ª C – Acórdão 107-06483 – j. em 05/12/01). No entanto, no presente caso a dúvida foi o fator determinante para a exigência fiscal;

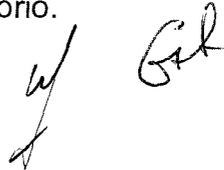


Processo nº. : 13971.001597/2003-25
Acórdão nº. : 101-95.208

l) todas as informações relacionadas às atividades de D&Z Participações e DGS foram prestadas e/ou colocadas à disposição do fisco, de maneira que não é possível vislumbrar conduta *dolosa* que justifique a aplicação de multa de 150%;

m) além disto, a fiscalização não logrou êxito em demonstrar o alegado “evidente intuito de fraude”, além de deixar transparecer em todo o relatório fiscal inúmeras incertezas quanto aos fatos. Neste contexto, no entendimento do Egrégio Conselho de Contribuintes é inaplicável a multa de 150% (1º CC – 8ª C – Acórdão 108-06434).

É o Relatório.

Handwritten signature in black ink, appearing to be 'W. Gal'.

VOTO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator

O recurso é tempestivo, preenchendo os demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Início pela preliminar de nulidade do procedimento, suscitada pela recorrente, haja vista entender ser tardia a prorrogação do MPF-F.

Não lhe cabe razão. Conforme bem posicionado pela decisão recorrida, a prorrogação do MPF, à luz do que determina o artigo 13 da Portaria 3007/2001, se dá mediante registro eletrônico, disponível na Internet. Somente após a prorrogação é então fornecido ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício, Demonstrativo de Emissão e Prorrogação.

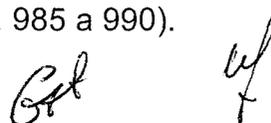
No caso dos presentes autos, os requisitos previstos na citada portaria foram integralmente cumpridos, inexistindo vício no procedimento.

Rejeito a preliminar.

No mérito, início pela questão do saldo credor de caixa, e a forma de sua apuração.

A matéria se resume a valores de empréstimos cuja origem não restou comprovada. Todavia, tendo em vista que tais empréstimos não derivam de sócios ou administradores, optou a fiscalização por expurgar os valores não comprovados da conta caixa, gerando assim saldo credor.

Argumentou o contribuinte que deixou também a fiscalização de retirar da conta caixa os lançamentos a crédito correlacionados com a quitação dos empréstimos expurgados. Afirmou ter reconstituído o demonstrativo, ainda assim apurando saldo credor, o qual foi oferecido à tributação mediante inclusão no Paes (fls. 985 a 990).



Creio que aqui cabe razão à recorrente.

A movimentação patrimonial, mediante contas que não afetam resultado, normalmente não induz ao convencimento de receita omitida. Por esta razão é que a lei determina presunções específicas, tais como a de suprimentos de sócios e administradores, ou a de passivo fictício ou não comprovado, para possibilitar mecanismos de controle de fatos cuja repetição no mundo real tornam tais presunções possíveis.

No caso em apreço não há lançamento por suprimento de numerários de sócios ou administradores, fato que ensejaria a omissão de receita sobre o total dos valores não comprovados. A fiscalização agiu de forma distinta, expurgando da movimentação da conta caixa apenas as entradas de empréstimos não comprovados. A partir daí utilizou-se de outra presunção, a de saldo credor de caixa.

Tenho dificuldades em acatar o procedimento adotado. Creio que, inicialmente, um empréstimo não comprovado, de origem diversa de sócio ou de administrador, importaria, em princípio, apenas a glosa de encargos que porventura tivessem reduzido o lucro líquido do período-base fiscalizado. Mas nunca uma presunção de omissão de receita.

Ou seja, apenas a possível glosa de valores que teriam sido registrados, sem comprovação, em contas de resultado.

No entanto, em se adotando raciocínio pela inexistência do suprimento, conforme o auto de infração, há de se considerar como inexistente tanto a entrada quanto a saída de valores referentes àqueles empréstimos, sob pena de se duplicar o montante do saldo credor apurado.

A recorrente reconheceu como devido o saldo credor gerado a partir dos expurgos realizados, mas reduzidos em determinados períodos pelo expurgo correlato das quitações dos próprios empréstimos, considerados inexistentes pela própria fiscalização.



Processo nº. : 13971.001597/2003-25
Acórdão nº. : 101-95.208

Digo considerados inexistentes porque foram extirpados da contabilidade pela autuação, como se simplesmente não existissem. Manter apenas um expurgo é aproximar o resultado da presunção referente a suprimentos de sócios ou administradores, fato incabível no presente caso.

Pelos motivos expostos, dou provimento ao recurso quanto ao saldo credor de caixa, cancelando o remanescente da exigência referente a esse item da autuação.

Sigo agora para a glosa de despesas com os pagamentos realizados à empresa D&Z.

Pauto-me por entender que o mais importante em uma fiscalização seja a correta identificação dos fatos, a despeito de qualificações outras que matizam análises subjetivas, tais como as figuras de simulação, abuso de forma, fraude à lei etc.

Entendo deva o julgador ater-se aos fatos, pelo conjunto probatório trazido no lançamento, deste concluindo se corretos os efeitos apontados no ato de ofício.

O presente caso traz elementos fáticos convincentes de artificialismo nas operações da empresa D&Z.

Inicialmente, há de se observar que a ora recorrente é de fato uma empresa de *factoring*, realizando operações de desconto de títulos e sendo tributada pelo Lucro Real. Seu contrato social, bem como sua denominação assim a caracterizam, além da preponderância de operações indicadas no inciso VI, do artigo 246, do RIR/99, notadamente aquela de cunho financeiro, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços.

Já a D&Z tem pretensa atividade restrita a assessoria e consultoria, administrativas e financeiras, genericamente, conforme os contratos acostados aos autos. A resposta fornecida pela recorrente, especificando serviços outros, não se coaduna com a parca estrutura operacional que possuía a empresa: os sócios comuns e um funcionário de remuneração diminuta.

Além disso, conforme bem explicitou a fiscalização, as pretensas atividades da empresa D&Z correspondem usualmente a necessárias análises prévias de risco que são realizadas pelas próprias empresas de *factoring*.

Mais ainda, há de se ter em conta que as empresas pertencem aos mesmos sócios, tinham endereços na mesma sala, passando posteriormente a D&Z a ocupar uma sala contígua.

Outro fator decisivo em minha análise é o substancial preço do serviço pretensamente pactuado, em percentual mensal superior, em média, a 80% dos resultados das operações realizadas pela recorrente, vide fls. 887 e 888.

Como pode uma empresa sem estrutura operacional prestar uma extensa gama de serviços, próximos a uma verdadeira auditoria prévia da carteira de títulos? Como pode tal empresa perceber percentuais tão elevados dos resultados das operações?

A resposta só encontra abrigo na necessidade de diminuição da carga tributária mediante a tributação por lucro presumido de parte do resultado das operações de *factoring*, tidas em sua unicidade. Lógico também que somente com as vinculações societárias apontadas poder-se-ia conceber contrato tão favorável à empresa D&Z, por isso mesmo é que não se encontra qualquer operação realizada pela recorrente nos mesmos moldes com outra empresa não vinculada.

Os argumentos apresentados pela recorrente não me convencem do contrário.

Os contratos não lhe auxiliam, pois são genéricos quanto aos serviços, conforme já relatado. Os relatórios de atividades trazidos com a impugnação foram confeccionados posteriormente, por ocasião da defesa. As declarações de terceiros, indicando funcionário registrado na D&Z também não podem ser conclusivas, pois este funcionário trabalhava no mesmo endereço da recorrente, como se uma única coisa existisse, sendo certo que aos clientes pouco importa a separação jurídica de veículos legais que a recorrente adotava.



Marco Aurélio Greco nos ensina que o direito de auto-organização não é absoluto em um Estado Democrático de Direito, por razões constitucionais, o que supera a necessidade de norma antielisiva expressa para verificação de patologias em atos dos contribuintes.

Diz o renomado Jurista, *in* Planejamento Tributário, Dialética, 2004:

“..., embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida (desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador, inexistência de simulação sem distorções ou agressões ao ordenamento), sou imediatamente conduzido à conclusão (aliás, aceita de forma praticamente unânime nos países ocidentais) de que um direito absoluto e incontrastável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado.”

Adicionalmente, há de ser considerado que o artificialismo das operações – para mim perfeitamente configurado dada a impossibilidade fática da prestação dos serviços pela empresa D&Z, com sua diminuta estrutura operacional – leva tanto a uma consideração de despesas não necessárias quanto a despesas a serem desconsideradas. As despesas não necessárias são tanto aquelas que não preenchem os requisitos de dedutibilidade quanto aquelas que artificialmente reduzam o lucro tributável. O conceito abrange despesas efetivas, mas não usuais, como também as artificiais engendradas, até mesmo as simplesmente inexistentes ou falsas. Todas essas são despesas não necessárias para a empresa, embora algumas possam fazer parte do mundo dos fatos e outras serem mera ficção.

Simplesmente, não podem reduzir o lucro tributável.

Daí não me incomodar o espírito as alterações semânticas entre despesas não necessárias e simulação, tanto na autuação quanto na decisão recorrida. O importante é a correta identificação dos fatos que ensejam a tributação, o que no caso em apreço restou plenamente cumprida.

Vale destacar não ser somente a identidade dos sócios o que nos leva à conclusão do artificialismo, mas sim o conjunto probatório produzido pela fiscalização. Fosse

a empresa D&Z possuidora de verdadeira estrutura operacional, com diversos contratos, inclusive com terceiros, no mesmo diapasão de valores, não seria a identidade dos sócios, por certo e isoladamente, fator decisivo.

Não vejo guarida também no argumento de procedimento específico de desconsideração da pessoa jurídica. Não se trata aqui de invalidar documentos que possam ser utilizados por terceiros e a estes seja necessário cientificar, para que considerem a perda de efeitos jurídicos dos documentos. Aqui se trata de atos realizados dentro de um mesmo grupo, por pessoas vinculadas, que visavam artificialmente reduzir a carga tributária.

Esse mesmo artificialismo na prestação dos serviços é que enseja a multa qualificada de 150%. Não basta ser formalmente verdadeiro que a empresa prestava declarações e que era do conhecimento do fisco a identidade dos sócios. Tais informações não indicam, por si sós, a ausência de estrutura operacional da D&Z. Apenas com uma profunda fiscalização é que o fato veio à tona.

Creio que o intuito de alterar o conteúdo verdadeiro dos fatos está presente nos atos do contribuinte. Manifesto-me assim pela aplicação da penalidade qualificada.

Não obstante, tem razão a recorrente quando considera carente de lógica o procedimento de se tributar pela glosa das despesas, mas, concomitantemente, manter, como se devidos fossem, os tributos recolhidos pela empresa que artificialmente teria prestado o serviço.

Nesse aspecto, entendo que só há um fato, e este deve ser objeto de tributação única, já que a fiscalização impõe corresponder o mesmo à verdade material. Ora, se a empresa D&Z pagou qualquer tributo sobre a receita, contribuições e impostos, tais recolhimentos devem ser integralmente considerados para fins dos tributos devidos pela recorrente, pois a inversão do artificialmente constituído impõe a reconstituição de todos os efeitos que se dariam caso não houvesse a operação artificial.

Conforme o próprio Termo de Verificação, transcrito no relatório, o objetivo da recorrente, com a constituição da empresa D&Z foi tributar parcela do resultado pelo

lucro presumido, fato que também ensejava tributação pelas contribuições ao PIS e a Cofins. Chegou a própria fiscalização a calcular a carga tributária economizada pela recorrente, indicando como recolhidos pela D&Z os valores de R\$1.009.101,07 para o ano de 1999, R\$1.237.261,14 para o ano de 2000 e R\$1.579.472,84 para o ano de 2001.

Tais valores, que já compreendem as contribuições ao PIS e a Cofins, devem ser abatidos dos tributos ora exigidos da recorrente, a fim de se tributar tão-somente aquilo que pelo artificialismo deixou-se de recolher, evitando-se a cobrança de tributo sobre fato gerador irreal, ou a punição da contribuinte mediante carga tributária excessiva, o que seria o reverso da intenção da própria autuação, qual seja: identificar a carga tributária verdadeira corresponde aos fatos narrados.

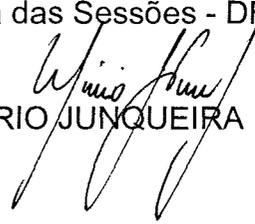
Somente a multa pode ser instrumento de punição, não a duplicidade de imposições tributárias.

Por fim, quanto às glosas por compensação indevida de prejuízos e bases de cálculo negativas, deve a mesma ser ajustada, se dos cálculos na execução do presente julgado assim decorrer, pelos provimentos parciais aqui concedidos.

Isto posto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento, para no mérito dar provimento parcial, afastando o remanescente da exigência a título de saldo credor de caixa, bem como permitindo a dedução dos tributos recolhidos pela empresa D&Z, conforme indicação supra dos valores.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 19 de outubro de 2005


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR 