MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº.	:	16327.003903/2002-70
Recurso nº.	:	137.227
Matéria:	:	IRPJ e outros – ano-calendário: 1997 e 1999
Recorrente	:	PIONEER CORRETORA DE CÂMBIO LTDA.
Recorrida	:	8ª Turma/DRJ em São Paulo – SP. I
Sessão de	:	06 de julho de 2005
Acórdão nº.	:	101-95.059

DECADÊNCIA – Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, e no caso de dolo, fraude, simulação ou conluio, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência se rege pelo artigo 173, inciso I, do CTN. SIMULAÇÃO- A simulação deve ser provada, cabendo à fiscalização fazê-lo, podendo, para tanto, utilizar-se de presunção simples. PRESUNÇÃO- Para que seja aceita como prova, a presunção simples deve reunir os requisitos de seriedade, concordância e precisão, sendo forçoso produzir a necessária ligação entre os indícios e o raciocínio conclusivo lógico que permita a ela chegar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PIONEER CORRETORA DE CÂMBIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de decadência e de cerceamento de defesa e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 19 AGO 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Recurso nº. : 137.227
Recorrente : PIONEER CORRETORA DE CÂMBIO LTDA.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário interposto por Pioneer Corretora de Câmbio Ltda., contra decisão da 8ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo, que julgou procedentes os lançamentos impugnados, referentes ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), relativos aos anos-calendário de 1997 a 1999.

O presente litígio foi submetido a esta Câmara em sessão de 15 de setembro de 2004, quando, conforme Resolução nº 2.341, foi o julgamento convertido em diligência.

Para rememorar meus pares, faço uma síntese dos fatos então relatados.

No procedimento de fiscalização que culminou com os lançamentos sob litígio, entendeu o autuante que a Pioneer teria firmado contratos de prestação de serviços com as empresas GAT – Serviços S/C Ltda., CONSULTANCY – Consultoria e Empreendimentos Ltda. e MERCABRÁS – Consultoria Empresarial Ltda, com o objetivo de criar despesas operacionais, a fim de reduzir o lucro líquido e, conseqüentemente, o montante de tributo a pagar sobre ele incidente. Teria, segundo o fiscal, transferido valores que deveriam ser tributados pelo regime de Lucro Real na PIONEER para empresas com tributação favorecida, pela possibilidade de opção pelo Lucro Presumido, por não serem empresas enquadradas como financeiras.

Observou a fiscalização que as declarações de IRPJ dos anos de 1997 a 1999 consignavam elevadas despesas com terceiros, e que grande parte dos pagamentos se concentrava basicamente nas três empresas acima referidas. Dessas, duas já haviam encerrado suas atividades, a MERCABRÁS, em 13 de abril de 1998, e a CONSULTANCY, em 30 de junho de 1999, e todas as três estavam em situação irregular junto à SRF, tanto em relação às obrigações principais, quanto às obrigações acessórias.

Observou a fiscalização que as três empresas pertenciam a profissionais que não eram do mercado de câmbio e não possuíam estrutura ou funcionários para prestação de qualquer serviço especializado na área financeira. O suposto operador era um só – o sócio proprietário da empresa que, segundo a PIONEER, trabalhava em sua sede. Ressalta a fiscalização que a Pioneer suportava uma estrutura física enorme, com dezenas de funcionários e custos de instalações altíssimos, e ficava somente com 29,70% do valor do faturamento, o que demonstra uma total falta de razoabilidade da parcela apropriada pelas partes envolvidas.

Após trabalhoso processo de investigação, que compreendeu circularização junto a clientes, rastreamento de cheques emitidos pela PIONEER pagando supostas comissões às intermediárias CONSULTANCY E MERCABRÁS, rastreamento da conta da GAT no UNIBANCO, concluiu a fiscalização que as notas fiscais que lastrearam as despesas contabilizadas eram inidôneas, e classificou os valores pagos às três empresas como sendo pagamentos sem causa. Por entender que as despesas em questão representam parcela do lucro líquido da pessoa jurídica que reduziram indevidamente o lucro líquido do exercício, adicionou-os à base de cálculo da CSLL e do IRPJ. Lançou também o IRRF, por considerar que o montante pago sem causa enseja a exigência deste tributo.

Na ocasião precedente, situada a acusação (as intermediações seriam negócios simulados), entendeu-se necessário conhecer o teor das conclusões da fiscalização em relação às empresas identificadas como intermediadoras nos negócios simulados, razão pela qual foi o julgamento convertido em diligência para que o órgão de origem juntasse aos autos as cópias dos autos de infração (acompanhados dos respectivos termos de constatação e/ou de verificação que permitam compreender a acusação) lavrados contra as empresas Macabras, Consultancy e Gat, objeto dos processos 16327.002393/2002-13, 16327.002349/2002-11 e 16327.000918/2002-86.

Retornam os autos com a anexação dos documentos pedidos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

1- Da preliminar de decadência:

A Turma Julgadora rejeitou a preliminar de decadência ao fundamento de que o dolo, fraude ou simulação exclui a limitação do prazo no artigo 150 para efeito de decadência, e o lançamento passa a se subordinar ao disposto no inciso I do art. 173 do CTN, contando-se o prazo de 5 (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Considerou, a Turma, que ao tempo da autuação, em 11 de novembro de 2002, não havia decaído o direito de a Fazenda Pública lançar os tributos em questão, referentes aos meses anteriores a novembro de 1997.

De fato, dentro da sistemática prevista no Código Tributário Nacional, nos casos de lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data da ocorrência do fato gerador, ressalvadas as hipóteses de fraude, dolo, simulação e conluio (art. 150, § 4º). Nesses casos, segundo a melhor doutrina, o prazo decadencial passa a ser regido pelo art. 173, inciso I, do CTN, em razão do comando específico emanado do § 4º, *in fine*, do art. 150. É que, inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de fraude, dolo, simulação e conluio, deve ser adotada a regra geral, esta contida no art. 173, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de ferir o princípio da segurança jurídica.

Assim, havendo acusação fraude, a regra a comandar a decadência é a seguinte:

> "Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
> I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"

Segundo o entendimento deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao qual me rendo, em se tratando de lucro real, anual, o

lançamento só poderia ser efetuado após o encerramento do balanço anual. Nesse caso, para o ano-calendário de 1997, o lançamento poderia ser efetuado em 01/01/1998, o termo inicial seria 1º de janeiro de 1999 e o termo final 31 de dezembro de 2003. Tendo o lançamento se completado em 11 de novembro de 2002, não ocorreu a decadência.

Preliminar de cerceamento de defesa:

Não merece acolhimento a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, em razão de não ter o contribuinte recebido todas as cópias do processo com a intimação do lançamento. O Termo de Verificação Fiscal relata com minúcias todo o procedimento fiscal desenvolvido, as diligências efetuadas, as pessoas envolvidas, etc., possibilitando o perfeito conhecimento da acusação e dos elementos que a embasaram. Além disso, durante o prazo para impugnação o processo fica à disposição do autuado no órgão preparador, que dele pode ter vista quando quiser, e requisitar cópia.

Mérito:

Não há que se falar em subjetividade e em falta de convicção por parte do fisco quanto à ocorrência da irregularidade. O autuante descreve todos os fatos que permitiram que ele percebesse " *a montagem de uma engenharia fraudulenta com o único intuito de desviar recursos da PIONEER, esta submetida à tributação pelo regime de Lucro Real, para empresas com tributação favorecida, escapando das normas de tributação impostas e aplicáveis às instituições financeiras por esta Receita Federa* ". A menção à expressão "em tese" no Termo de Verificação não demonstra falta de convicção do auditor e, provavelmente, decorre da redação da legislação que trata de representação fiscal para fins penais, e que prevê que, o auditor " *formalizará representação fiscal, ...sempre que, no curso da ação fiscal de que resulte lavratura de auto de infração..., constatar fato que configure,* ***em tese****: I – crime contra a ordem tributária....*" (Decreto nº 2.730/98, art. 1º).

No presente caso, a partir de uma série de indícios, a fiscalização concluiu que as intermediações que deram causa aos pagamentos de comissões às empresas GAT, Mercabrás e Consultancy não ocorreram. A acusação, portanto, é de simulação, como definido por Francesco Ferrara na sua importante monografia *Della simulazione del negozi giuridici,* pag. 36 : "*Negócio simulado é aquele que tem*

uma aparência contrária à realidade, já porque não existe realmente, já porque é diferente do que se mostra aparentemente. Entre a forma extrínsica e a essência íntima, existe um evidente contraste: o negócio que aparentemente parece sério e eficaz, é ao contrário mentiroso e fictício, um simples artifício para ocultar um negócio diferente. Esse negócio é destinado a provocar uma ilusão no público, que é induzido a crer em sua verdadeira existência ou em sua natureza, conforme foi declarada, quando ao contrário, ou não se constituiu negócio algum, ou foi feito um diferente daquele expresso no contrato". Embora a fiscalização não tenha usado o termo "simulação", mencionando "sonegação através de fraude", a acusação de que as intermediações não são reais, mas artificial e formalmente reveladas em documentação e na escrituração mercantil / fiscal, se identifica com a simulação.

A glosa deu-se a título de despesas inexistentes. Em síntese, a auditoria fiscal, a partir de uma série de indícios, concluiu que a própria Pioneer teria efetuado os trabalhos, tendo simulado formalmente a participação de intermediadoras, a fim de reduzir o seu lucro. Portanto, inexistentes de fato as intermediações, inexistentes os respectivos pagamentos que, embora documentados formalmente pela emissão dos cheques, não teriam tido provada a efetiva destinação dos respectivos valores aos beneficiários.

Inquestionavelmente, a acusação é de simulação. O Termo de Verificação registra que as intermediações nunca existiram, os sócios majoritários das três empresas supostamente intermediárias nunca foram operadores, as notas fiscais são uma ficção documental , sua contabilização gerou ficção contábil, as despesas contabilizadas, que reduziram indevidamente o lucro e, conseqüentemente, o imposto, caracterizam-se como pagamento sem causa. Ou seja, embora formalmente (extrinsicamente) três empresas tivessem prestado os serviços de intermediação (teriam gerado as despesas deduzidas) à Recorrente, essa intermediação não existiu, tendo sido simulada para "criar" as despesas que reduziram a base de cálculo dos tributos. Em outras palavras, as intermediações não são reais, mas artificial e formalmente reveladas em documentação e na escrituração mercantil / fiscal.

A simulação deve ser provada, cabendo à fiscalização fazê-lo. A prova pode ser, inclusive, indireta, dado que, pelo seu caráter de negócio que se quer ocultar, quase sempre a prova direta é impossível. A fiscalização, nesse mister,

apresentou os seguintes indícios : (a) As três empresas não tinham qualquer estrutura para a prestação desses serviços; (b) Há provas documentais de que os cheques emitidos pela PIONEER em favor de supostas intermediadoras eram sacados por funcionários da PIONEER, em alguns casos, ou emitidos nominalmente em favor de funcionários da PIONEER, em outros; (c) Houve sonegação dos tributos federais por parte das três empresas; (d) Ficou evidenciada a desproporção dos ganhos entre a PIONEER e as três empresas, supostamente intermediadoras, com favorecimento às que não tinham qualquer estrutura para prestar os serviços e em detrimento da que possuía ampla e completa estrutura; (e) O objeto explicitado no contrato com a GAT era diferente do serviço prestado."

Indícios são princípio de prova, mas não são prova. A prova indireta há que ser feita por presunção a partir de indícios.

A fiscalização demonstrou haver indícios de que os pagamentos contabilizados não correspondem à prestação do serviço. Forçoso produzir a necessária ligação entre eles e o raciocínio conclusivo lógico que permita chegar à presunção. A força probatória das presunções simples repousa nos fatores seriedade (o relacionamento entre o fato conhecido – indício - e o fato desconhecido que se quer provar deve ser bastante provável, embora não seja absolutamente certo), precisão (o indício deve ser relacionado com um único fato desconhecido, aquele que se quer provar, e não, com vários fatos desconhecidos que possam ser excludentes entre si) e concordância (todos os indícios em jogo, quando houver mais de um, devem apontar na mesma direção).

Dois dos indícios apontados pela fiscalização (que houve sonegação dos tributos federais por parte das três empresas, e que o objeto explicitado no contrato com a GAT era diferente do serviço prestado) são irrelevantes, já que não se revestem dos requisitos de *seriedade* (não se pode dizer ser bastante provável o relacionamento entre a sonegação e a divergência de objetos com a inexistência da intermediação) e *precisão* (aqueles dois fatos não se relacionam, necessariamente, com o único fato desconhecido que se quer provar, qual seja, o de que as intermediações foram simuladas). Da mesma forma, não se pode dizer que o fato de alguns cheques terem sido sacados na boca do caixa por pessoas que são funcionários da Pioneer se relaciona única e necessariamente com o fato

desconhecido que se quer provar (o de que as intermediações não existiram), podendo, perfeitamente, estar relacionado com outros fatos desconhecidos.

A falta de estrutura da prestadora de serviços, a existência de cheques emitidos nominalmente em favor de empregados da Pioneer e a desproporção dos ganhos das prestadoras em relação aos da Pioneer são, a meu ver, indícios importantes, que apresentam o requisito de seriedade e de concordância: é bastante provável que se relacionem com a simulação das intermediações, em cuja direção apontam. Necessário seria indagar quanto ao requisito de precisão, ou seja, se estão relacionados unicamente com a simulação das intermediações ou se poderiam estar relacionados com outros fatos desconhecidos.

Passa-se a examinar, sob o enfoque da *precisão*, os indícios utilizados trazidos pela fiscalização para presumir a inexistência das intermediações e concluir pela indedutibilidade das despesas (*existência de cheque emitidos nominalmente em favor de empregados da Pioneer, a falta de estrutura da prestadora de serviços e a desproporção dos ganhos das prestadoras em relação aos da Pioneer).*

No caso, a fiscalização autuou as empresas prestadoras dos serviços. As cópias dos autos de infração, juntadas a pedido deste Conselho, evidenciam que a fiscalização considerou como integrantes de suas respectivas receitas operacionais os valores recebidos da Pioneer, que são objeto do presente processo, aceitando como bons, para tanto, os documentos que lastrearam a contabilidade da Pioneer (contratos, faturamentos, cheques). Portanto, admite a fiscalização que os pagamentos se destinaram às empresas prestadoras de serviços, o que tira o requisito de precisão do indício correspondente à *existência de cheques emitidos nominalmente em favor de empregados da Pioneer.*

De acordo com aqueles autos de infração, tem-se que a fiscalização admite que as empresas auferiram receitas operacionais pela prestação de determinados serviços que estariam provados pelas faturas emitidas, pelos pagamentos efetuados pelo tomador dos serviços, inclusive com a retenção do imposto na fonte. Nesse passo, para que pudesse considerar os pagamentos indedutíveis pela empresa pagadora teria que provar que os serviços não foram prestados. Essa prova, de grande dificuldade, dada natureza imaterial dos serviços,

pode ser feita de forma indireta. Os indícios trazidos pela fiscalização nesse sentido e que apresentam o requisito de seriedade e de concordância (*falta de estrutura da prestadora de serviços, e a desproporção dos ganhos das prestadoras em relação aos da Pioneer*), não atendem o requisito de precisão. A falta de estrutura poderia ser suprida pela terceirização, conforme alegado pela empresa, inclusive para economia de custos trabalhistas. A desproporção dos ganhos, isoladamente, não é indício de falta de efetividade da prestação dos serviços. Pode haver desproporção de ganhos mesmo nos casos de serviços efetivamente prestados.

Por outro lado, se os pagamentos ocorreram (como aceita a fiscalização, ao autuar os supostos prestadores), se não há ligação entre o tomador dos serviços e os prestadores, a acusação de artificialidade nas intermediações para reduzir os lucros da Recorrente só teria respaldo lógico se demonstrado que os pagamentos beneficiaram, ainda que indiretamente, a empresa ou seus sócios. E nada há, nos autos, que demonstre esse fato.

Portanto, no presente caso, os pagamentos tidos como sem causa estão documentalmente provados por contratos, cheques, faturas. As causas e os beneficiários dos pagamentos estão perfeitamente identificados. Os documentos são formalmente hábeis e foram aceitos como bons pela fiscalização para comprovar as receitas dos prestadores de serviços.

Num elogiável e cuidadoso processo investigatório, demonstrou a fiscalização haver vários indícios de que os pagamentos realizados não correspondem à prestação do serviço e de que as intermediações não teriam existido, tendo sido formalizadas para reduzir o lucro tributável da Recorrente. Mas não produziu a necessária ligação entre eles e o raciocínio conclusivo lógico que permitisse chegar à presunção.

Pelas razões expostas, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, em 06 de julho de 2005

SANDRA MARIA FARONI