



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 18471.001525/2004-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.218 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2017
Matéria IRPJ e CSLL- OMISSÃO DE RECEITAS E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente DRESDNER KLEINWORT DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracteriza-se omissão de receitas a falta de inclusão na base de cálculo do IRPJ da totalidade das receitas auferidas com prestação de serviços, as quais devem contabilizadas conforme as leis comerciais e fiscais.

A alegação de que parte das receitas omitidas refere-se serviços prestados por empresas ligadas, mediante ajustes verbais entre elas realizado, deve ser suportada pelo registro contábil dessas despesas e apresentação de documentação comprobatória da prestação dos serviços pelas empresas ligadas, bem assim, dos valores a elas repassados.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

Não merece ser acolhida a alegação da recorrente de que, face ao disposto no art. 19 da Lei nº 9.430/96, estava desobrigada da apuração dos preços de transferência no ano-calendário de 2.000, posto que tal afirmação está desacompanhada de documentos comprobatórios.

CSLL - LANÇAMENTO REFLEXO.

Adoto a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão do lançamento estar apoiado nos mesmos elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Flavio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Junior e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Trata-se o presente de recurso voluntário contra acórdão da DRJ/RJOI que julgou procedente os autos de infração de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2000, lavrados para reduzir os saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL, em virtude das infrações apuradas no curso da ação fiscal. Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo*, complementando-o ao final:

"Trata o processo do auto de infração, com ciência em 25/10/2004, referente ao ano-calendário de 2000, resultando na redução do prejuízo fiscal no valor de R\$ 749.434,59.

De acordo com o Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, fls. 245/249, a redução do prejuízo fiscal decorreu das seguintes constatações:

1) Omissão de Receita no valor de R\$ 596.310,25

Verificou-se que não foram consideradas como receita, para efeito de cálculo do imposto de renda a pagar, as prestações de serviço contabilizadas nas contas 1.8.8.65.99.0.013 - Outros Pagtos a Ressarcir; 4.9.9.85.00.7.200 - Valores a Pagar Ligadas DBLA-BM e 4.9.9.85.00.7.203 -Valores a Pagar Ligadas KB LTDA, totalizando R\$ 991.067,05.

Deste valor, foram deduzidas as despesas relativas a conta Outros Pagtos a Ressarcir no valor de R\$ 394.756,80.

Logo, a omissão de receita apurada foi no valor de R\$ 596.310,25.

Enquadramento Legal : artigo 24 da Lei nº 9.249/95, artigo 249, inciso II, 251 e § único, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99.

2) Preço de Transferência - Operações de Exportação

Não adição de parcela de receitas oriundas de exportações a pessoa vinculada no valor de R\$ 153.124,34.

De acordo com o Termo de Verificação e Constatação, a interessada apresentou planilha contendo a demonstração de que estaria dispensada da aplicação de um dos métodos para a apuração do preço de transferência. Entretanto, deixou de considerar as despesas com Participações de Empregados. Contabilizando tais despesas, a interessada operaria com prejuízo no ano de 2000, o que a obrigaria a utilizar um dos métodos previstos nos artigos 14 a 24 da IN SRF nº 38/97, para efeitos de arbitramento das receitas a serem computadas no cálculo do Lucro Real, base de cálculo do IR.

Cientificada, a interessada informou que utilizaria o método CAP - Custo Aquisição ou de Produção, mais a Tributo e Lucro, no qual a receita de exportação arbitrada é determinada como a média aritmética dos custos de serviços exportados acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil, e margem de lucro de 15% sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições. Apresentou memória de cálculo onde comprovaria que a receita arbitrada de exportação seria inferior à efetivamente auferida.

Entretanto, constatou-se que a interessada não contabilizava os custos, registrando todos os dispêndios como despesas. Portanto, procedeu-se ao rateio como forma de levantar tais custos, apropriando as despesas às receitas.

Das receitas contabilizadas, algumas foram desconsideradas, apurando-se diferença nos valores relativos ao Mercado de Interno, Mercado Externo e Mercado Externo Vinculado. Quanto ao custo a ser considerado, para efeito do rateio, estes ficaram contabilizados conforme demonstrativo apresentado pela interessada, no valor total de R\$ 14.108.056,91. Por fim, apurou-se que o lucro deveria ser ajustado com a adição no valor R\$ 153.124,34.

Enquadramento Legal: artigo 240 do RIR/99.

Considerando as infrações apuradas, a base de cálculo negativa da CSLL também foi reduzida no mesmo valor.

Enquadramento Legal: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, arts. 19 e 24 da Lei nº 9.249/95, art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96. art. 6º da MP nº 1.858/99 e reedições.

Inconformada, a interessada ingressou com impugnação, em 24/11/2004, de fls. 265/273, com as seguintes argumentações:

1) Quanto à omissão de receitas.

a. De forma resumida, o agente autuante verificou que parcela dos valores recebidos pela interessada em razão da prestação de serviços, constantes das notas fiscais emitidas no ano-calendário de 2000, não teria sido registrada como receita, sendo a comprovação de tal afirmativa o fato de que estes valores teriam sido oferecidos à tributação pelo ISS, PIS e COFINS.

b. Entretanto, não haveria razão de a interessada omitir receita e, ao mesmo tempo, emitir nota fiscal, pagar ISS, PIS e COFINS, ainda mais considerando que se dispunha de prejuízo suficiente para compensar a totalidade do valor.

c. Obviamente, quem omite receita não emite nota fiscal, não registra em sua contabilidade os ingressos referentes aos recursos omitidos, tampouco paga ISS, PIS e COFINS sobre tais valores.

d. Os valores seriam devidos à empresa ligada à interessada pela execução de serviços. De fato, a interessada presta serviços de consultoria a diversas empresas utilizando-se da experiência internacional de empresas ligadas no exterior, e vice-versa. Ou seja, a interessada é remunerada pelos serviços executados para empresas ligadas no exterior, assim remunera as empresas ligadas.

e. Contudo, o agente fiscal desprezou esta informação posto que nos contratos celebrados não constam cláusulas que estabeleçam que parte do pagamento efetuado à interessada se refere a serviço prestado por sua controladora, o que não autorizaria a contabilização da forma realizada.

f. Entretanto, os negócios jurídicos não carecem de forma específica, sendo válidas, inclusive, as avenças feitas de forma oral, nos termos do artigo 107 do Código Civil, regra também válida para os contratos de prestação de serviços.

g. Verifica-se, portanto, que o agente fiscal esquivou-se ao considerar que houve omissão de receitas, pelo simples fato de não haver cláusula específica nos contratos estabelecendo o repasse de valores às empresas ligadas.

h. Mesmo admitindo-se que não houve, possivelmente, a contabilização dos valores nas mais estrita observância dos princípios contábeis, não pode o fiscal autuante, com base somente nessa premissa, desvirtuar a realidade dos fatos e determinar a inclusão de valores de terceiros na base de cálculo do IRPJ.

i. Ademais, se tais valores fossem considerados, ter-se-ia também contabilizar as despesas na contratação de serviços de suas coligadas, plenamente dedutíveis.

j. Logo, se tivesse a interessada reconhecido os valores em discussão como receita e, ato contínuo, deduzido os mesmos da base de cálculo do IRPJ, ao se materializaria a alegada omissão de receita.

2) Quanto a não adição de parcela de receitas oriundas de exportação a pessoa vinculada -Preço de Transferência.

a. Mais uma vez houve equívoco por parte do agente fiscal.

b. Nos termos do artigo 240 do RIR/99, o arbitramento somente se aplica nos casos em que o preço médio nas operações com pessoas vinculadas seja inferior a 90% daquele praticado no mercado brasileiro. Ou seja, para que a pessoa jurídica seja compelida a aplicar os respectivos métodos de arbitramento da receita, é necessária a prévia demonstração de que os preços cobrados de empresas vinculadas não estejam de acordo com o limite de 90%.

c. É somente nesta hipótese que se aplicam as regras de preços de transferência.

d. Da simples leitura do Termo de Verificação de Constatação Fiscal constata-se que em nenhum momento foi demonstrado que a interessada teria deixado de observar tal limite nos preços adotados nas operações realizadas com pessoas vinculadas localizadas no exterior.

e. Se a condição primordial para fins de aplicação do arbitramento, nos moldes do art. 240 do RIR/99, é que o preço praticado não observe o limite de 90%, deveria o agente fiscal demonstrar a implementação de tal condição.

f. Portanto, os procedimentos adotados pela fiscalização contrariam a legislação tributária, especificamente o próprio artigo 240 do RIR/99.

Relativo ao lançamento da CSLL, a interessada também apresentou impugnação, fls. 306/314, apresentando os mesmos argumentos."

No julgamento realizado em 10 de maio de 2007, a 7ª Turma da DRJ/RJOI considerou procedente o lançamento e prolatou o acórdão nº 12-14.064, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITA - IRPJ

Cabível o lançamento quando se constata que a interessada deixou de considerar como receita, para efeito de cálculo do imposto de renda a pagar, as prestações de serviço contabilizadas nas contas 1.8.8.65.99.0.013 - Outros Pagtos a Ressarcir; 4.9.9.85.00.7.200 - Valores a Pagar Ligadas DBLA-BM e 4.9.9.85.00.7.203 - Valores a Pagar Ligadas KB LTDA.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - RECEITA DE EXPORTAÇÕES - Cabível o lançamento quando não há comprovação das alegações trazidas em sua defesa, cabendo o ônus da prova à interessada de que teria incorrido na situação prevista no caput do artigo 19 da Lei nº 9.430/96.

DECORRÊNCIA - CSLL. Subsistindo o lançamento principal (IRPJ), igual sorte colhe o auto de infração lavrado por decorrência do mesmo fato apurado naquele.

Lançamento Procedente

Devidamente cientificado em 24/09/2007 (fls. 406), o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, em 24/10/2007, o recurso voluntário de fls. 407 a 422, no qual repete os argumentos da impugnação. Com relação ao acórdão recorrido alega, resumidamente:

- Para o relator, a procedência do lançamento seria justificada pelo fato dos valores supostamente omitidos não terem sido oferecidos à tributação do IRPJ e CSLL, o que pode ser comprovado pela comparação entre os valores constantes da linha 8, da ficha 06A da DIPJ/2001 e o Demonstrativo do Faturamento Anual, onde foram lançadas as notas fiscais emitidas no ano-calendário. Entretanto, tal comparação não comprova absolutamente nada, visto que a própria recorrente reconhece que a parcela dos valores constantes nas notas fiscais referentes aos montantes que serão repassados a outras sociedades não são incluídos na receita para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL;

- A alegação de que se trata de "falta de oferecimento dos valores recebidos pela prestação dos serviços na apuração do imposto de renda a apagar" foi feita na tentativa de salvar o malsinado lançamento, pois o fato da recorrente ter contabilizado os ingressos pelo valor total, ter emitido notas fiscais pelos montantes globais e ter recolhido os tributos incidentes pelos montantes totais elimina qualquer possibilidade de se qualificar o procedimento da ora recorrente como omissão de receita;

- Não se trata de "falta de oferecimento" como faz crer o julgador mas sim de procedimento contábil que absolutamente não modifica a apuração de IRPJ e da CSLL, visto que se tais valores fossem lançados como receitas, necessariamente deveriam ser efetuados lançamentos de despesas no mesmo montante dos valores repassados, sem resultar em modificações nas bases de cálculo dos referidos tributos;

- Afirma que o julgador de primeira instância reconhece que o contrato verbal tem validade e eficácia, porém, para ele, tais efeitos estariam restritos às partes. Opõe-se a tal assertiva pois, para a recorrente, ou o contrato é válido e eficaz para todos os fins, inclusive tributários, ou não. Acrescenta que a existência dos contratos verbais pode ser constatada de diversas maneiras, entretanto, a fiscalização preferiu mencionar que os contratos entre a recorrente e seus clientes "não possuem cláusulas que estabeleçam que parte do pagamento efetuado à

contribuinte se refere a serviço prestado por sua controladora, o que não autoriza a contabilização da forma realizada.";

- Com relação à afirmação do acórdão recorrido de que a recorrente teria deixado de apresentar documentos que comprovassem suas alegações, indaga se esses documentos seriam os contratos verbais ou a totalidade dos comprovantes dos lançamentos nas contas 1.8.8.65.99.0.013 — Outros Pagtos a Ressarcir, 4.9.9.85.00.7.200 — Valores a Pagar Ligadas DBLA-BM e 4.9.9.85.00.7.203 — Valores a Pagar Ligadas KB Ltda. Isso porque todos os documentos relativos à escrituração contábil da recorrente sempre estiveram à disposição da autoridade fiscal, que jamais lançou qualquer comentário ou dúvida quanto aos documentos referentes aos valores lançados nas referidas contas, limitando-se a questionar a inexistência de cláusula contratual;

- Na questão relativa à ausência da comprovação de despesas nos autos do processo, assim como da comprovação da não inclusão das mesmas na apuração do lucro real, citadas no acórdão recorrido, afirma que tais comprovações jamais foram requeridas e que o objeto do lançamento tributário em discussão é a suposta omissão de receitas e não a glosa de dedutibilidade de despesas. Caso o Agente Fiscal tivesse glosado a dedução de despesas, certamente tais comprovantes estariam anexos ao auto, entretanto, não é este o caso. Aliás, pode-se presumir que o Agente Fiscal verificou tais documentos, caso contrário não mencionaria as contas contábeis que serviram de registro para os mesmos e que foram objeto da suposta omissão de receitas (1.8.8.65.99.0.013 — Outros Pagtos a Ressarcir, 4.9.9.85.00.7.200 — Valores a Pagar Ligadas DBLA-BM e 4.9.9.85.00.7.203 — Valores a Pagar Ligadas KB Ltda.). Já a questão relativa às condições para a dedutibilidade das despesas incorridas, por se tratar de prestação de serviços de consultoria complementares aos serviços prestados pela recorrente a seus clientes, estão obviamente atendidas;

- Sobre os ajustes dos preços de transferência, o acórdão de primeira instância demonstrou apenas que o ajuste dos preços de transferência baseou-se da correção de planilha apresentada pelo próprio contribuinte e que a recorrente, nas respostas às intimações, jamais mencionara que não estava obrigada a fazer qualquer ajuste relativo aos preços de transferência em razão de suas vendas observarem o limite de 90%, previsto no artigo 19 da Lei nº 9.430/96;

- O julgador limitou-se à análise das respostas da recorrente às intimações e utilizou-se de argumentos não jurídicos para julgar procedente o equivocado lançamento. Em momento algum, restou demonstrado que recorrente praticou vendas de serviços por valor inferior ao limite de 90% e, portanto, estava sujeita às regras de preço de transferência;

- Na tentativa desesperada de salvar o improcedente lançamento, menciona que o ônus de provar que não está sujeita ao arbitramento é da recorrente, e que esta não logrou êxito em tal comprovação. Ora, se a autoridade fiscal alega erro na apuração do lucro real e na base da CSLL, em razão da inobservância das regras de preços de transferência, que seria um fato constitutivo do direito de efetuar um lançamento, obviamente quem tem o ônus de provar tal fato e, consequentemente, o direito, é a autoridade fiscal. O ônus da recorrente de provar a inexistência do direito pressupõe a comprovação pela autoridade fiscal de seu direito, o que não ocorreu.

- Caso prevaleça o entendimento do acórdão de 1ª instância, quanto a quem cabe o ônus da prova, estaremos diante de uma situação típica de inversão do ônus de prova, em que a autoridade fiscal efetua o lançamento ao seu bel prazer deixando para o contribuinte a incumbência de desconstituir o lançamento tributário mal formulado, o que é inaceitável e contraria o disposto no artigo 142 do CTN.

Trazido para julgamento na sessão de 19/06/2009, perante esta turma ordinária, o julgamento foi convertido em diligência conforme a Resolução nº 1301-00.015 (fls. 432 a 437), de relatoria do I. Conselheiro Marcos Rodrigues de Mello, para as seguintes providências:

"O processo não se encontra em condições de decidido.

Parcela do lançamento refere-se a falta de adição de parcelas de receitas oriundas de exportação a pessoa vinculada.

Na impugnação e no recurso o recorrente não questiona o valor apurado, mas somente que o arbitramento (regras de ajuste do preço de transferência) somente se aplicam se cumprido o requisito previsto no art. 240 da RIR (art. 19 da Lei 9430/96).

Realmente a fiscalização não prova que o requisito ficou demonstrado no caso concreto. A fiscalizada, por sua vez, não traz aos autos prova de que tenha praticado nas exportações com pessoas ligadas preços superiores a 90% dos valores praticados no mercado interno.

Torna-se necessário, portanto, baixar os autos em diligência para que a fiscalização verifique o cumprimento do requisito do art. 240. do RIR/99.

Diante do exposto, voto no sentido de converte o julgamento em diligência para que se verifique se, nas exportações praticadas com pessoas vinculadas, a recorrente praticou preços superiores a 90% dos valores praticados no mercado interno."

No "Termo de Encerramento de Diligência" (fls. 453 a 454), consta que a fiscalização teria intimado a recorrente a *"Comprovar, mediante documentação hábil e idônea, que o preço médio dos serviços prestados para o exterior a pessoas vinculadas, no ano de 2000, foi superior a noventa por cento do preço médio praticado na prestação dos mesmos serviços, no mercado brasileiro, a pessoas não vinculadas, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhante."*

Na resposta apresentada em 03/05/2012 (fls. 452), a recorrente afirmou que *"em razão de a documentação tratar de fatos ocorridos no ano de 2000 e de já haver decorrido mais de 10 anos desde então, superando também os prazos decadencial e prescricional de cinco anos, a empresa não possui a documentação comprobatória solicitada na intimação em seus arquivos"*.

É o relatório.

Voto

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

Considerando que a recorrente foi cientificada do Acórdão de Impugnação em 24/09/2007 (fls. 406) e o Recurso Voluntário foi apresentado em 24/10/2007 (fls. 407), o recurso é tempestivo e dele conheço.

DA OMISSÃO DE RECEITAS

No Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, anexo ao auto de infração, consta que, da comparação entre as informações prestadas pela recorrente na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ/2001, relativa ao ano-calendário de 2000 (fls. 7 a 43), e a planilha denominada "Demonstrativo do Faturamento Anual e Contabilização" (fls. 291), com a relação das notas fiscais emitidas pela empresa no ano, a fiscalização verificou que não foram consideradas como receita, para efeito de cálculo do imposto de renda a pagar, as prestações de serviços contabilizadas nas contas 1.8.8.65.99.0.013 - Outros Pagamentos a Ressarcir, 4.9.9.85.00.7.200 - Valores a Pagar Ligadas DBLA-BM e 4.9.9.85.00.7.203 - Valores a Pagar Ligadas KB Ltda.

Na impugnação apresentada a recorrente alegou que a autoridade fiscal concluiu tratar-se de omissão de receitas os valores por ela recebidos em razão do procedimento contábil adotado para o registro dos mesmos. Acrescentou que referidos valores foram contabilizados diretamente em contas de passivo por tratarem-se de serviços prestados por empresas ligadas, não se tratando de omissões de receitas. Além disso os valores supostamente omitidos foram contabilizados, foram emitidas notas fiscais pela recorrente e foram devidamente oferecidos à tributação pelo ISS, COFINS e PIS.

Não assiste razão à recorrente. Como bem ressaltado no acórdão recorrido, a omissão apurada pela fiscalização não é caracterizada pela tentativa de "esconder" os valores recebidos, mas sim, pela não inclusão nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL da totalidade dos valores recebidos pela prestação de serviços.

De acordo com arts. 251 e 279 do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda, os contribuintes devem escriturar a totalidade das receitas auferidas com a prestação de serviços, com observância das leis comerciais e fiscais:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

[...]

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

A Resolução CFC nº 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, na redação vigente à época dos fatos geradores, estabelecia que as receitas e as

despesas deveriam ser incluídas na apuração do resultado do período em ocorressem, sempre simultaneamente quando se correlacionassem:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I - quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III - pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.”

Verifica-se portanto, que os contribuintes devem registrar em sua contabilidade a totalidade das receitas auferidas, incluindo-as na apuração da receita bruta e, conseqüentemente, na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL, sobre os quais incidem o IRPJ e a CSLL.

A fiscalização mencionou que inexistiam nos contratos de prestação de serviços celebrados pela recorrente, cláusulas estabelecendo que parte do pagamento a ela efetuado se referiam a serviços prestados por sua controladora. No recurso voluntário, a recorrente alega que inexistente lei que a obrigue a estabelecer nos contratos de prestação de serviços com seus clientes os valores que serão repassados a terceiros que a auxiliarão na prestação de tais serviços. Acrescenta que a realização de diversos negócios jurídicos não carecem de forma específica, sendo válidas, inclusive, as avenças feitas de forma verbal, nos termos do art. 107 do Código Civil.

De fato, assiste razão à recorrente quando afirma que os negócios jurídicos não carecem de forma específica, bem assim, que inexistente lei que a obrigue a estabelecer nos contratos de prestação de serviços os valores que serão repassados a terceiros que a auxiliarão na prestação de serviços. Todavia, para fins tributários, os contratos verbais assim como quaisquer outros, devem ser provados, não basta a mera alegação de sua existência, desacompanhada de quaisquer outros elementos de prova, tais como: descrição do serviço prestado, demonstrativo de cálculo dos valores repassados, comprovantes dos repasses, ou quaisquer outros documentos hábeis a comprovar a efetiva prestação do serviço por terceiros.

O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo, ou extintivo do direito do autor, consoante o art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil, vigente à época dos fatos.

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, extintivo ou modificativo do direito do autor.

No mesmo sentido, os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, estabelecem a necessidade de juntada à impugnação dos documentos em que ela se fundamentar:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Dessa forma, apesar de alegar que parte das receitas tributadas no auto de infração referem-se a receitas de terceiros com os quais teria firmado contratos verbais, a recorrente não anexou à impugnação nenhuma prova documental da existência de referidos contratos.

A recorrente alega ainda que se os valores relativos aos serviços prestados por terceiros fossem lançados como receitas, necessariamente, deveriam ser efetuados lançamentos de despesas no mesmo montante dos valores repassados, sem resultar em modificações nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Acrescenta que jamais foram requeridas comprovações dessas despesas

e que o lançamento tributário em discussão é a suposta omissão de receitas e não a glosa de dedutibilidade de despesas.

De fato, nos termos do art. 299 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora são dedutíveis na apuração do lucro líquido:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias 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 as gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Entretanto, para serem dedutíveis, devem estar registradas em sua contabilidade e comprovadas por documentação hábil, nos termos do art. 923 do Decreto nº 3.000/99:

Art. 923. A escrituração a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Ainda no curso da ação fiscal, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 02/2004, nos itens 6 e 7, foi dada à recorrente a oportunidade de dedução de possíveis despesas não contabilizadas:

6. "Esclarecer a contabilização das notas fiscais emitidas em 2000, identificando, em relação aos montantes registrados nas contas "Valores a pagar a ligadas" e "Outros pagamentos a ressarcir", o desdobramento, a que se referem tais registros e o porquê de ser assim contabilizados;"

7. "Em relação às notas fiscais relativas a despesas incorridas, identificar as contra-partidas nas contas "Valores a pagar a ligadas" e "Outros pagamentos a ressarcir" e a ligação entre os valores debitados nessas contas com as notas fiscais emitidas;"

De acordo com a resposta apresentada em 01/07/2004 (fls. 67 a 70), a recorrente limitou-se a afirmar que a razão da contabilização na forma efetuada foi em cumprimento aos contratos firmados com suas coligadas e anexou cópia dos mesmos. No Termo de Intimação Fiscal nº 03/2004, a recorrente foi novamente intimada a "Identificar, em relação a cada serviço prestado e registrado na conta "Outros pagamentos a ressarcir", as despesas diretamente ligadas e contabilizadas na mesma conta. O demonstrativo deverá indicar, para cada prestação de serviço, o desembolso ocorrido, de forma individualizada." Na resposta apresentada em 12/09/2004, as despesas diretamente ligadas e contabilizadas na conta totalizaram R\$ 394.756,80, valor este que foi excluído pela fiscalização do total de receitas a serem tributadas.

Na impugnação apresentada a ora recorrente alega que se a fiscalização tivesse considerado os valores das despesas incorridas na contratação dos serviços de suas coligadas, não teria se materializado a alegada omissão de receitas. O acórdão recorrido mencionou que fiscalização excluiu parte das despesas contabilizadas na conta "Outros Pagamentos a Ressarcir" no total de R\$ 394.756,80, entretanto, não constavam dos autos documentos comprobatórios de que as demais despesas teriam ocorrido, bem assim, que não teriam sido computadas na apuração do prejuízo fiscal do período. No recurso voluntário apresentado a recorrente alega que estas comprovações jamais foram requeridas e, caso a fiscalização tivesse levantado qualquer dúvida quanto aos documentos que suportam os valores repassados às empresas ligadas teria mencionado no auto de infração.

Não assiste razão à recorrente. Conforme por ela própria mencionado no recurso voluntário, o objeto da lide é o lançamento das omissões de receitas motivo pelo qual não foi feito qualquer menção à glosa de despesas. A recorrente é que, objetivando a desconstituição dos autos de infração, alega, genericamente, a existência de despesas incorridas com a prestação de serviços pelas pessoas ligadas, sem no entanto, identificar valores, beneficiários ou apresentar qualquer documentação comprobatória dos repasses.

A recorrente afirma que é possível presumir-se que a autoridade fiscal teria verificado os documentos que suportam os valores repassados às empresas ligadas, caso contrário não mencionaria as contas contábeis que serviram de registro para os mesmos e que foram objeto da suposta omissão de receitas (1.8.8.65.99.0.013 — Outros Pagtos a Ressarcir, 4.9.9.85.00.7.200 — Valores a Pagar Ligadas DBLA-BM e 4.9.9.85.00.7.203 — Valores a Pagar Ligadas KB Ltda.). Novamente equivoca-se a recorrente. Conforme já demonstrado, no curso da ação fiscal a fiscalização efetuou intimações objetivando a identificação dessas despesas, tendo excluído o montante de R\$ 394.754,80 contabilizado diretamente na conta "Outros Pagamentos a Ressarcir". Com relação aos demais valores, não há como se presumir que foram verificados com base, unicamente, no fato de terem sido mencionadas as contas em que foram registradas as omissões não informadas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais - DIPJ/2011.

Diante de todo o exposto, voto por julgar procedente o lançamento de ofício relativo à omissão de receitas, caracterizada pela não inclusão nas bases de cálculo do IRPJ da totalidade dos valores recebidos pela prestação de serviços.

DOS AJUSTES AOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A recorrente não questionou o cálculo do ajuste apurado pela fiscalização no valor de R\$ 153.124,34, porém, alegou equívoco por parte da fiscalização que, em momento algum demonstrou a implementação da condição primordial para fins de aplicação do arbitramento, nos moldes previstos pelo art. 240 do RIR/99 (art. 19 da Lei nº 9.430/96), ou seja, que no preço praticado nas operações com empresas vinculadas não teria sido observado o limite mínimo de 90% do preço praticado nas prestações de serviços no mercado brasileiro:

Art.240. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada (art. 244) ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes (Lei nº 9.430, de 1996, art. 19).

Consta do Termo de Início de Fiscalização, de 10/11/2003, que a contribuinte foi intimada a justificar o motivo pelo qual não haviam sido efetuados os ajustes dos preços de transferência decorrentes das operações de exportação efetuadas para pessoas vinculadas e/ou para pessoas físicas ou jurídicas residentes em países com tributação favorecida, bem assim, a apresentar demonstrativo para apuração da não necessidade de utilização do preço parâmetro para a comparação com os preços praticados, conforme art. 19, da Lei nº 9.430/96:

"8. Planilhas de cálculo, por serviço, demonstrando o porquê de não terem sido efetuados os ajustes de preços de transferência decorrentes das operações de exportação efetuadas para pessoas vinculadas e/ou para pessoas físicas ou jurídicas residentes em países com tributação favorecida, no ano em epígrafe;

9. Na apuração dos preços praticados nas operações de exportação, os demonstrativos deverão ser separados por serviço, de forma a permitir a identificação de cada item. Cada demonstrativo deverá compreender todas as operações realizadas no ano-calendário em análise e conter nº da Nota Fiscal de venda, nome e país do adquirente, nome e país do importador, descrição detalhada do serviço prestado, valor unitário em reais e em dólares americanos, bem como o preço médio ponderado praticado;

10. Para a apuração da não necessidade de utilização do preço parâmetro para a comparação com os preços praticados, conforme art. 19, da Lei nº 9.430/96, os demonstrativos deverão ser separados por serviço, de forma a permitir a identificação de cada item. Cada demonstrativo deverá compreender todas as operações realizadas, tanto no Brasil, como no exterior, no ano-calendário em análise e conter nº da Nota Fiscal de venda, nome do adquirente, descrição detalhada do serviço prestado, unidade de medida comercial, quantidade na unidade de medida comercial, valor unitário em reais, valor total do item, valor do desconto incondicional concedido, valor do ICMS, ISS e das contribuições COFINS e PIS, dos outros encargos cobrados pelo Poder Público e do frete e seguro suportados pelo contribuinte;"

Em atendimento à intimação, a recorrente reconheceu a necessidade de apuração dos ajustes de preços de transferência. Tal fato pode ser comprovado pela planilha de fls. 42, em que a recorrente menciona, expressamente, estar dispensada de comprovação nos termos do art. 33 da Instrução Normativa nº 38/97, vigente à época dos fatos geradores. De acordo com referida planilha, o lucro decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas foi superior a 5% do total dessas receitas, motivo pelo qual poderia comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, exclusivamente, com os documentos relacionados com a própria operação:

Art. 33. A pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido, antes da contribuição social sobre o lucro líquido e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.

A Instrução Normativa nº 38/97 dispõe sobre os preços de transferências a serem praticados nas operações de compra e venda de bens, serviços e direitos, efetuadas pelas pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil, com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas e sujeitas ao arbitramento, nos termos do art. 19

da Lei nº 9.430/96. O art. 33 da Instrução Normativa nº 38/97, invocado pela recorrente, encontra-se na Subseção VI - Dispensa de Comprovação, ou seja, trata-se de hipótese de dispensa aplicável às empresas cujo preço médio dos serviços prestados, nas exportações a pessoas vinculadas efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado nos serviços prestados no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes. Assim, verifica-se que no curso da ação fiscal a própria recorrente admitiu a necessidade de arbitramento das regras de preços de transferência, porém afirmou que poderia comprovar a adequação dos preços com os documentos relacionados com a própria operação pois o lucro decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas foi superior a 5% do total dessas receitas, nos termos do art. 33 da Instrução Normativa nº 38/97. Inclusive, após a fiscalização afastar a hipótese de dispensa por ela indicada, por meio do Termo de Intimação e de Constatação Fiscal nº 01/2004, foi intimada a apresentar esclarecimentos ou contestação, bem assim, a indicar o método a ser utilizado para apuração da receita arbitrada e, na resposta apresentada, limitou-se a informar que o método escolhido seria o CAP - Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributo de Lucro.

Somente na impugnação a recorrente argumentou que o arbitramento é aplicável apenas nos casos em que o preço médio nas operações com pessoas vinculadas for inferior a 90% daquele praticado no mercado brasileiro, e que a fiscalização não demonstrou que a Dresdner Kleinwort Wasserstein do Brasil Ltda teria deixado de observar tal limite. O acórdão recorrido afirmou que a alegação da recorrente de que estaria dispensada da apuração de preços de transferência não estava alicerçada em documentos hábeis, pois não foram apresentados nem durante a fiscalização nem com a impugnação, documentação comprobatória e considerou procedente o lançamento.

No recurso voluntário a recorrente opôs-se ao acórdão recorrido afirmando que se a autoridade fiscal alegou um erro na apuração do lucro real e na base da CSLL em razão da inobservância das regras de preços de transferência, o que seria um fato constitutivo do direito de efetuar um lançamento, obviamente, quem teria o ônus de provar tal fato e, conseqüentemente, o direito, seria a autoridade fiscal. Acrescenta que o ônus da recorrente de provar a inexistência do direito pressupõe a comprovação pela autoridade fiscal de seu direito, o que não ocorreu e, a prevalecer o entendimento do acórdão recorrido, estaríamos diante de uma situação típica de inversão do ônus da prova.

No julgamento do recurso voluntário realizado em 19/06/2009, esta Turma converteu o julgamento em diligência para que a fiscalização verificasse o cumprimento do requisito do art. 240 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99. Durante o procedimento fiscal de diligência, a recorrente foi intimada a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, que o preço médio dos serviços prestados para o exterior a pessoas vinculadas, no ano de 2000, foi superior a noventa por cento do preço médio praticado na prestação dos mesmos serviços, no mercado brasileiro, a pessoas não vinculadas, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhante. Na resposta apresentada, informou que *"em razão de a documentação tratar de fatos ocorridos no ano de 2000 e de já haver decorrido mais de 10 anos desde então, superando também os prazos decadencial e prescricional de cinco anos, a empresa não possui a documentação comprobatória solicitada na intimação em seus arquivos."*

Não há que se falar em inversão do ônus da prova, pois como bem ressaltado no acórdão recorrido, as perguntas 003 e 068 das orientações do Perguntas e Respostas relativo à legislação do imposto de renda, esclarecem que cabe à recorrente a comprovação de que os preços de transferência por ela praticados são adequados às regras da legislação tributária brasileira:

"003 Quem está obrigado pela legislação brasileira à observância das regras de preços de transferência?"

Estão obrigados pela legislação brasileira à observância das regras de preços de transferência:

a) as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil que praticarem operações com pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas, mesmo que por intermédio de interposta pessoa.

b) as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil que realizem operações com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota inferior a 20% (vinte por cento), ou cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.

[...]

068 A quem compete o ônus da prova de que os preços de transferência praticados pelo contribuinte são inadequados em função das regras da legislação brasileira?

Cabe ao contribuinte a comprovação de que os preços de transferência por ele praticados são adequados às regras da legislação brasileira. Por outro lado, quando os documentos apresentados pelo contribuinte forem julgados insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço da operação, o Auditor-Fiscal poderá determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando um dos métodos discriminados pela legislação vigente.

Conforme já demonstrado, no Termo de Início de Fiscalização, ao ser intimada a efetuar referida comprovação, a recorrente invocou o art. 33 da Instrução Normativa nº 38/97, que a dispensa da utilização dos métodos previstos no art. 19. § 3º da Lei nº 9.430/96 para apuração dos preços de transferência, deixando assim de comprovar que estaria desobrigada da apuração porque os preços por ela apurados seriam superiores a 90% do preço médio praticado na venda dos mesmos serviços no mercado brasileiro.

No impugnação, assim como no recurso voluntário, apesar de alegar que o arbitramento das receitas de exportação apenas seria cabível quando o preço médio nas operações com pessoas vinculadas fosse inferior a 90%, a recorrente novamente deixou de apresentar documentação comprobatória de que estaria dispensada da apuração dos preços de transferência. Com objetivo de obter referida comprovação, foi determinada realização de diligência, entretanto, na resposta apresentada a recorrente reconhece expressamente a impossibilidade de efetuar referida comprovação.

Deve ser ressaltado, novamente, que o ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo, ou extintivo do direito do autor, consoante o art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil, vigente à época dos fatos. No mesmo sentido, os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72, estabelecem a necessidade de juntada à impugnação dos documentos em que ela se fundamenta. Dessa forma, não há como acolher as alegações da recorrente de que estaria

desobrigada da apuração dos preços de transferência quando tal afirmação está desacompanhada de qualquer documentação comprobatória.

Com relação à resposta apresentada ao Termo de Diligência Fiscal, em que a recorrente afirma não mais possuir a documentação comprobatória objeto da intimação, em virtude dos fatos geradores terem superado os prazos prescricional e decadencial, deve ser observado o disposto no art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

Assim, enquanto não for encerrado o processo administrativo fiscal, a recorrente tem o dever de guardar a documentação comprobatória que possa vir a modificar o crédito tributário já constituído.

Diante de todo o exposto, não merece ser acolhida a alegação da recorrente de que, face ao disposto no art. 19 da Lei nº 9.430/96, estava desobrigada da apuração dos preços de transferência no ano-calendário de 2000, posto que tal afirmação está desacompanhada de documentos comprobatórios.

DA CSLL

Quanto à exigência de CSLL, adoto a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão do lançamento estar apoiado nos mesmos elementos de prova.

CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora