



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 19515.004816/2003-91
Recurso nº : 142.232 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ E OUTRO – Ex: 1999
Recorrentes : 1ª TURMA DRJ – PORTO ALEGRE – RS e GAFISA S/A
Sessão de : 19 de outubro de 2005
Acórdão nº : 101-95.213

RECURSO EX OFFICIO
IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Em procedimento de fiscalização autoridade administrativa deve proceder a compensação de prejuízos fiscais apurados pelo sujeito passivo, independentemente da opção exercida na declaração de rendimentos. Erro no preenchimento da declaração não afasta o direito à compensação.

RECURSO VOLUNTÁRIO
NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – INEXISTÊNCIA – O julgador administrativo não se vincula ao dever de responder, um a um, o feixe de argumentos postos pelo peticionário, desde que já tenha encontrado motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio.

PERÍCIA - A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos.

DESPESAS OPERACIONAIS - Para que uma despesa possa ser aceita como dedutível, além da comprovação da sua necessidade ao desenvolvimento das atividades e a manutenção da respectiva fonte produtora, devem ainda ser efetivas, necessárias, normais ou usuais no tipo de transação, operação ou atividade da empresa.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. – DEDUTIBILIDADE. – As quantias apropriadas à conta de custos ou despesas operacionais, para efeito de determinação do lucro real, devem satisfazer às condições de necessidade, normalidade e usualidade, bem como ter comprovado o efetivo fornecimento dos bens ou serviços contratados. A eventual prova do desembolso dos recursos, por si só, não é bastante para tornar dedutível o gasto suportado, mormente no caso em que o Fisco, por meio de exaustiva investigação, demonstra a aquisição de investimento do ativo permanente, cuja liquidação se deu por meio de assunção de empréstimos.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE
CSLL

Em se tratando de contribuição lançada com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao imposto de renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejulgado na decisão do processo relativo à Contribuição Social sobre o Lucro.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Havendo falta ou insuficiência no recolhimento do tributo, impõe-se a aplicação da multa de lançamento de ofício sobre o valor do imposto ou contribuição devido, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA - SELIC - Nos termos dos arts. 13 e 18 da Lei nº 9.065/95, a partir de 1º/04/95 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por 1ª TURMA DRJ – PORTO ALEGRE – RS e GAFISA S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 MAR 2006

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

Recurso nº. : 142.232 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Recorrentes : 1ª TURMA DRJ – PORTO ALEGRE – RS e GAFISA S/A

RELATÓRIO

GAFISA S/A, já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 458/495) contra o Acórdão nº 5.280, de 15/04/2004 (fls. 435/446), proferido pela Egrégia 1ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 259 e CSLL, fls. 263.

Consta do Termo de Verificação (fls. 252/256), que a contribuinte registrou a débito do resultado do exercício a importância de R\$ 10.541.829,22, correspondente a parte da liquidação de empréstimos assumidos da empresa GAFISA Imobiliária S/A.

Referida assunção de dívida ocorreu em decorrência da operação de associação entre as empresas GP Investimentos e GAFISA Imobiliária S/A, que integralizaram e adquiriram participação da empresa GAFISA S/A, anteriormente denominada Inhaúma Participações S/A. Referida empresa passou a deter a marca GAFISA e a operar no mercado imobiliário inclusive prestando serviços a GAFISA Imobiliária, para término dos empreendimentos que estavam em andamento.

A GAFISA Imobiliária integralizou o capital da GAFISA S/A, com bens e transferiu a responsabilidade com empréstimos e financiamentos até o limite de US\$ 25.000.000,00.

A fiscalização procedeu a glosa da importância de R\$ 10.541.829,22, que havia sido registrada como despesa dedutível, correspondente a liquidação de parte dos empréstimos e encargos, para efeito de apuração do lucro real. O fisco considerou tal valor como encargos não necessários.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou, tempestivamente a impugnação de fls. 270/296.

A egrégia turma de julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial do lançamento, conforme aresto acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS – Empréstimos assumidos e liquidados, caracterizados como pagamento de obtenção de marca. Valor contabilizado como despesa glosado corretamente e oferecido à tributação. Devendo, porém, ser considerado o prejuízo fiscal existente na data da autuação não utilizado no REFIS.

PRESUNÇÕES – As presunções são legítimos meios de prova, ainda que indireta, da ocorrência do fato imponible tributário.

MULTA PUNITIVA – Não cabe ao julgador administrativo afastar a aplicação de lei por suposto confronto com princípio constitucional. Esta competência é privativa do Poder Judiciário.

ACRÉSCIMOS LEGAIS – Efetuada a cobrança de juros de mora em perfeita consonância com a legislação vigente, não há base para retificar ou elidir os acréscimos legais lançados.

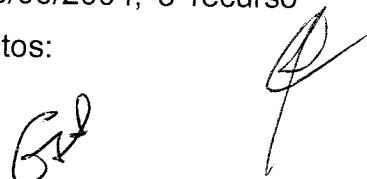
PEDIDO DE DILIGÊNCIA – Indeferido o pedido de diligência por serem os fatos probandos passíveis de demonstração através de mera apresentação de documentos pela impugnante.

AUTO REFLEXO – CSLL – O decidido, no mérito do IRPJ, repercute na tributação reflexa, mantido o lançamento.

Lançamento Procedente em Parte.

Desta decisão a turma de julgamento de primeiro grau interpôs recurso ex officio.

Cientificada da decisão de primeiro grau em 20/05/2004, conforme AR às fls. 453, a contribuinte protocolou, no dia 18/06/2004, o recurso voluntário, no qual apresenta em síntese, os seguintes argumentos:



- a) que a decisão de primeira instância é nula por ter deixado de apreciar relevantes argumentos a respeito da inconsistência da autuação, o que constitui cerceamento do direito de defesa. Dois erros de critério que não foram tratados na decisão, quais sejam: o cômputo da integralidade das despesas com empregados no cálculo da rentabilidade de uma operação que não é a única realizada pela recorrente e a verificação do resultado em um único exercício social, quando a operação gerou resultado positivo no longo prazo;
- b) que o protocolo firmado tinha como finalidade principal viabilizar a formação de uma joint-venture entre o Grupo Gafisa e o Grupo GP. As relações jurídicas são: uma entre a Gafisa Imobiliária, hoje denominada Cimob Cia. Imobiliária, subscritora de ações e a recorrente, emissora de ações. Outra entre GP Investimentos e a Gafisa Imobiliária (compradora e vendedora de ações da recorrente. E uma terceira, vinculado a Imobiliária (contratante de serviços e cedente da dívida) e a recorrente (executora dos serviços e assuntora da dívida);
- c) que a primeira relação jurídica, entre a Imobiliária e a recorrente é uma relação vertical, pela qual há subscrição de ações com pagamento em bens (da acionista para com a investida), representado pela conferência de ativos, onde se incluem entre outros bens as instalações, marcas e terrenos da companhia. A segunda relação (GP Investimentos e Imobiliária), é uma relação horizontal: encerra a união entre essas pessoas jurídicas para que a primeira invista e a segunda dê continuidade à atividade imobiliária. A terceira relação, também entre a Imobiliária e a recorrente, é uma relação horizontal, isto é, duas partes unindo-se através de um negócio jurídico e tem como objeto a prestação de serviços pela recorrente de construção pelo regime de administração, incorporação e de gestão de receitas da imobiliária;
- d) que, como contrapartida do direito, recebido pela recorrente, de prestar tais serviços e ser remunerada por eles, assumiu dívidas contraídas pela Imobiliária, de forma condicionada e limitada à proporcionalidade das receitas decorrentes da prestação de serviços. Embora a recorrente não tenha figurado como parte no Protocolo, ela exerceu função essencial no acordo e, a rigor, foi o objeto precípua do mesmo, pois foi o veículo utilizado para, a partir de então, exercer as atividades de construção civil e incorporação anteriormente exercidas pela imobiliária;
- e) que para viabilizar o joint-venture, houve aumento no capital da recorrente com integralização em bens pela imobiliária, no valor de R\$ 38.160.000,00, esta passou a deter 99,9% do capital total da Gafisa S/A (recorrente). A integralização foi conferida pela transferência de instalações, empregados,



contratos de permuta de imóveis, empreendimentos imobiliários, além das marcas.

- f) que, a seguir a GP Investimentos comprou parcela das ações da Gafisa S/A e como forma de capitalizar a recorrente, a GP fez um aumento de capital em dinheiro (R\$ 41.838.574,00), restando-lhe afinal a participação de 50% do capital da recorrente;
- g) que a nova empresa de gestão de negócios imobiliários era a recorrente. A antiga, a Imobiliária, tinha negócios pendentes que, com a transferência de ativos, não tinha mais condições de gerir diretamente. Por isso, a Imobiliária contratou a recorrente. Como contrapartida da oportunidade de aplicar seus ativos operacionais na prestação dos serviços contratados pela Imobiliária, que lhe geraria receita, a recorrente assumiu a obrigação de liquidar as dívidas da Imobiliária decorrentes de contratos de financiamento até o limite de US\$ 25.000.000,00;
- h) que, nesse contexto, a assunção das dívidas estava condicionada ao recebimento e limitada quantitativamente aos valores devidos a título de remuneração pelo contrato de prestação de serviços;
- i) que a dívida foi tratada não como custo da prestação dos serviços, mas como custo da aquisição da oportunidade de se prestar os serviços e de se auferir receitas em decorrência desses serviços. Reputar a dívida assumida como custo relativo à prestação dos serviços é decorrência inexorável do ajuste contido no Protocolo. No instrumento está muito claro que a assunção das dívidas da Imobiliária é contrapartida da contratação dos serviços pela recorrente. Não se trata dos custos específicos de execução dos serviços de construção por administração, que, em verdade nem lhe cabem, mas o custo de aquisição da oportunidade de executá-los. Em outras palavras, não fosse a assunção condicional e limitada da dívida não haveria que se falar em prestação dos serviços em questão e o auferimento das correspondentes receitas pela Recorrente;
- j) que a natureza desse gasto é de uma aplicação de recursos em um ativo intangível, recursos estes que contribuirão para exercícios futuros, isto é, enquanto houvesse a prestação dos serviços. Desde que haja razoável segurança na realização futura desses saldos através de receitas que venham cobrir os custos, como é o caso, são valores empregados na garantia da manutenção da sua atividade que, como qualquer outro gasto necessário à manutenção da fonte de produção da pj, são, por sua natureza, integralmente dedutíveis do IRPJ e da CSLL, de acordo com o princípio da competência;



- k) que, ao contrário do que se afirma na decisão recorrida, a assunção da dívida foi lançada no passivo da recorrente, na proporcionalidade em que a condição desse negócio ia se implementando. Nos meses iniciais da prestação de serviços, a medida que ia executando os serviços e faturando a imobiliária, a recorrente ia reconhecendo, proporcionalmente às receitas faturadas, o passivo correspondente àquela parcela da dívida assumida. A contrapartida desse passivo foi o lançamento em despesa do período que, pelos motivos mencionados, foi tratada como dedutível. Por exemplo, no mês de maio de 1998, o valor faturado correspondeu a 3,90% da receita total prevista para o contrato, por isso, foram considerados como obrigação também 3,90% da dívida assumida conforme o Protocolo;
- l) que o reconhecimento proporcional da dívida com a contabilização descrita aconteceu até julho de 1998. É que em agosto, com base nas evoluções do contrato de prestação de serviços, que já indicavam o implemento da condição suspensiva, a recorrente liquidou antecipadamente as obrigações da Imobiliária. Para evitar que a totalidade da despesa fosse reconhecida no resultado em um único ano, formou um ativo diferido a ser amortizado;
- m) que a fiscalização chegou ao valor da autuação apurando a diferença, no exercício de 1998, entre a soma das despesas relativas à assunção da dívida (inclusive àquelas correspondentes à amortização do ativo diferido) com a folha de empregados administrativos da companhia e as receitas de serviços prestados à imobiliária (R\$ 11.374.700,46 + R\$ 10.541.829,22 – R\$ 11.123.993,12). A premissa não é verdadeira. Não se pode admitir como fato que todos os empregados da recorrente tenham sido alocados para trabalhar em prol exclusivamente dos serviços associados à imobiliária, até porque não era essa a única atividade exercida pela recorrente;
- n) que, considerando apenas o ano de 1998, como quis o fiscal, as receitas dessa atividade corresponderam a menos de 1/3 da receita bruta da recorrente, as quais montaram em R\$ 26.930.845,25. Os gastos com a folha e encargos salariais dos empregados administrativos não são custos de um ou alguns empreendimentos específicos, mas despesas gerais da recorrente. Por isso, essas despesas não podem ser associadas a um único negócio empreendido pela companhia;
- o) que, do exame dos números apresentados pela recorrente, verifica-se que o negócio de prestação de serviços à imobiliária correspondeu a um resultado positivo de R\$ 582.163,90 no ano de 1998, considerando-se o faturamento de R\$ 11.123.993,12 menos o custo (dívida proporcionalizada) de R\$ 10.541.829,22. De uma forma ou de outra, é evidente o

equivoco da autuação ao considerar a totalidade dessas despesas como custo da operação para fins de apuração do resultado, e diante desse resultado equivocadamente, chegar à conclusões desviadas da realidade, tratando um compromisso negocial como ajuste formal;

- p) que o autuante considerou apenas um único exercício na avaliação do resultado da operação. Enquanto as receitas de empreendimentos imobiliários auferidas no ano de 1998 foram de R\$ 14.490.860,73, quatro anos depois, em 2002, essas mesmas atividades equivaleram a uma receita de R\$ 158.465.312,69, mais de dez vezes o valor verificado no primeiro ano da operação;
- q) que, independentemente da ilegalidade do lançamento do tributo e ainda que se admita válida a imposição da multa de ofício, o percentual correspondente a 75% do montante do débito é confiscatório;
- r) que a taxa SELIC não pode ser utilizada para a indexação dos cálculos dos juros moratórios, por ilegal;
- s) que é necessária a realização de perícia para demonstrar que:
 - (i) a recorrente desempenhou, de 1998 a 2002, outras atividades, e não exclusivamente a prestação dos serviços de gestão administrativa, como pretendeu a fiscalização;
 - (ii) as receitas totais auferidas na prestação de serviços de administração no referido período foram superiores aos custos representados pela assunção de dívida;
 - (iii) a recorrente obteve resultados positivos não apenas no primeiro ano com a prestação de serviços, mas ao longo dos 5 anos que se seguiram ao início da sua atividade.

Às fls. 611, o despacho da DERAT em São Paulo - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é voluntário. Dele tomo conhecimento.

RECURSO EX OFFICIO

Recurso assente em lei (Decreto nº 70.235/72, art. 34, c/c a Lei nº 8.748, de 09/12/93, arts. 1º e 3º, inciso I), dele tomo conhecimento.

A colenda turma de julgamento de primeiro grau interpôs recurso ex officio em razão da falta de compensação, por parte da autoridade autuante, do prejuízo fiscal acumulado que a contribuinte possuía por ocasião da ação fiscal.

Consta do voto condutor do acórdão recorrido em relação à matéria objeto do recurso ex officio, o seguinte:

32. Quanto ao fato do prejuízo apurado no ano-calendário de 1998, e mencionado pela fiscalização, entendemos, conforme argumentado pela Impugnante, que se referia a início das atividades e que foram obtidos resultados positivos em outros exercícios, sendo que a impugnante não obtinha receitas somente do contrato firmado com a Imobiliária. Tais colocações não alteram o entendimento da fiscalização.

33. Com relação ao prejuízo fiscal, a Impugnante informa que utilizou através do REFIS o valor R\$ 2.461.396,33, restando o saldo de R\$ 8.938.841,93, sendo que R\$ 4.668.787,67 relativos ao ano-calendário de 1998. Nestes valores está incluído o prejuízo do ano-calendário de 1999. Estamos considerando o saldo do prejuízo do próprio ano-calendário de 1998 e os saldos dos nos de 1996 e 1997 no valor de R\$ 1.021.952,05.

Como visto entendeu a turma julgadora que, por ocasião da lavratura de auto de infração, caso a contribuinte possua prejuízos fiscais a compensar, a autoridade fiscal deverá proceder a devida compensação.

Com efeito, não obstante a norma legal permitir a compensação dos prejuízos fiscais à pessoa jurídica tributada com base no lucro real, e ainda, levando-se em conta que o aplicador da lei deve sempre buscar a justiça fiscal, por pertinente, cabe destacar o entendimento deste Conselho de Contribuintes no que se refere à compensação de prejuízos fiscais existentes pela autoridade administrativa quando em procedimento de ofício.

Efetivamente, os prejuízos fiscais quando existentes, podem e devem ser compensados não somente por opção do contribuinte quando da entrega da declaração de rendimentos, mas sempre que surgir a sua ocorrência nos trabalhos de fiscalização.

Assim, quando em procedimento de fiscalização, não obstante a matéria tributável porventura detectada pelo Auditor-fiscal, é natural e até recomendável que se promova de ofício a compensação dos resultados negativos passíveis de realização. Deve-se partir de um pressuposto lógico que, quem quer que seja, na presença de matéria tributável, podendo, optará pela compensação.

Nesse sentido, cabível de citação as seguintes decisões:

Acórdão nº 103-04.616 – DOU 10/03/83, p. 3.928):

“IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O direito à compensação de prejuízos não depende, exclusivamente de opção exercida na elaboração da declaração de rendimentos. Como efeito, uma vez apurada, em processo fiscal, matéria tributária superior à declarada, podem ser considerados prejuízos pendentes, desde que compensáveis na forma da lei.”

Acórdão nº 103-04.556 – DOU 10/03/83, p. 4.486):

“IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. Segundo o artigo 226 do RIR/80, o prejuízo fiscal compensável poderá ser deduzido dos lucros tributáveis apurados dentro dos 3 (três) exercícios subseqüentes. As parcelas da matéria tributável, levantada em procedimento fiscal, também integram os lucros tributáveis e, por isso, devem ser absorvidas por prejuízos acumulados. Dado provimento parcial.”

Acórdão nº 107-05.889, de 23/02/2000:

“IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Em procedimento de fiscalização autoridade administrativa deve proceder a compensação de prejuízos fiscais apurados pelo sujeito passivo, independentemente da opção exercida na declaração de rendimentos. Erro no preenchimento da declaração não afasta o direito à compensação.”

Dessa forma, conclui-se que os prejuízos fiscais devem ser compensados de ofício quando a fiscalização se deparar com casos semelhantes.

Diante do exposto, sou pela manutenção da decisão recorrida em relação ao recurso ex officio.

RECURSO VOLUNTÁRIO

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Como visto do relatório, tratam os presentes autos de glosa relativa a despesa financeira no valor de R\$ 10.541.829,22, registrada pela recorrente, em decorrência da liquidação de empréstimos assumidos junto à empresa GAFISA Imobiliária S/A.

Na peça recursal a interessada suscita preliminar de nulidade da decisão de primeira instância pela falta de apreciação de dois erros constantes na autuação: a) o cômputo da integralidade das despesas com empregados, e b) a verificação do resultado em um único exercício social, quando a operação gerou resultado positivo no longo prazo.

Não vislumbro nos autos qualquer irregularidade praticada pela Colenda Turma de Julgamento de primeira instância que pudesse ensejar a nulidade daquele aresto.

O relatório do acórdão recorrido é detalhado e aborda todas as questões suscitadas pela contribuinte, da mesma forma pode-se dizer quanto ao



voto condutor, que expôs com clareza o entendimento do Colegiado sobre a matéria, inexistindo qualquer fundamento para que seja proferida nova decisão de primeiro grau.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

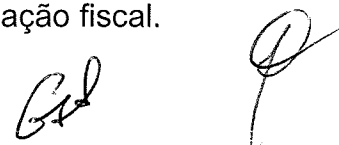
PEDIDO DE PERÍCIA

Preliminarmente, suscita a Recorrente cerceamento de defesa pelo indeferimento da perícia.

A perícia só se justifica quando o exame do fato litigioso não puder ser feito pelos meios ordinários de convencimento, dependendo de conhecimentos técnicos especializados. E não é esse o caso pois, tratando-se de acusação de glosa de custos/despesas registradas pela recorrente cuja origem ocorreu por meio de transações que envolveram outros componentes sociais, sua desconstituição independe de conhecimentos técnicos especializados, fazendo-se apenas com a prova de que tais fatos estão escriturados, e essa prova pode e deve ser feita pelo sujeito passivo.

Não é estranhável que o órgão julgador, após indeferir a perícia alegando estarem nos autos todos os elementos necessários à solução da lide, conclua que a Recorrente não demonstrou o direito pleiteado. As provas a serem apresentadas pela autoridade fiscal e pelo sujeito passivo referem-se aos fatos. Os fatos alegados pelo fisco estão devidamente demonstrados e provados. Caberia ao sujeito passivo, como acima afirmado, demonstrar com elementos de prova suficientes para desfazer a acusação fiscal.

A perícia deve limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, não podendo ser estendidas à produção de novas provas ou à reabertura, por via indireta, da ação fiscal.



Aurélio Pitanga Seixas, ao apreciar o tema sobre a prova pericial, assim se expressa (A Prova Pericial no Processo Administrativo Fiscal - Processo Administrativo Fiscal - Dialética - junho-1995):

(...)

Para demonstrar (provar) que a verdadeira conduta tributável (fato gerador ocorrido ou fato imponible) é aquela representada em seus livros de contabilidade e declarações tributárias e, conseqüentemente, demonstrar (provar) o desacerto e o equívoco da representação do fato gerador escriturada pelo fiscal lançador deverá o contribuinte anexar ao recurso administrativo todos os *meios de prova* ao seu alcance., como cópias de documentos representativos das operações comerciais, cópias dos registros contábeis, etc., etc.

Estes *meios de prova* anexados ao recurso administrativo fiscal pelo contribuinte podem produzir o efeito de convencer ou sensibilizar ou colocar em dúvida, a autoridade aplicadora da lei tributária, com competência legal para reexaminar o lançamento tributário, sobre a incorreta percepção que a autoridade lançadora teve sobre o fato gerador praticado.

A autoridade administrativa revisora, ao examinar os meios de prova apresentados pelo contribuinte, poderá ficar, desde logo, convencida do desacerto da percepção da realidade do fato gerador escriturada no lançamento tributário, julgando-se habilitada a substituir a percepção errada do fato gerador pela sua própria percepção, calcada nas provas apresentadas pelo contribuinte.

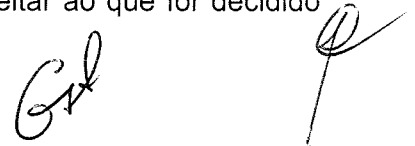
Se as provas apresentadas pelo contribuinte não comoverem a autoridade revisora, esta, naturalmente, ratificará ou homologará a percepção do fato gerador representada no lançamento tributário.

Como terceira hipótese, a autoridade revisora poderá ficar sensibilizada com as provas produzidas pelo recorrente, porém não se considerará suficientemente habilitada a ter uma correta *percepção* da realidade do fato gerador, necessitando da colaboração de um *perito* para esclarecimento pormenorizado da verdadeira realidade praticada pelo contribuinte.

O laudo ou documento firmado pelo contribuinte não é *meio de prova*, porém um *meio de percepção*, isto é, uma forma da autoridade aplicadora da lei tomar conhecimento, ou ter uma percepção, da realidade, através do parecer ou laudo, fornecido por um técnico, ou especialista na matéria fática em discussão, de sua inteira confiança.

Obedecendo o procedimento administrativo fiscal ao princípio *inquisitório*, já que a autoridade fiscal tem a função legal de agir, de ofício, para descobrir a verdade dos fatos com absoluta imparcialidade, pois nenhum interesse lhe assiste no exercício de sua competência legal, o *exame pericial* para um deslinde mais esclarecedor sobre a matéria fática, vai depender, exclusivamente, da necessidade que tenha a autoridade fiscal de aperfeiçoar a sua *percepção* sobre a *verdadeira realidade*, por diversas formas representada.

Conseqüentemente, não possui o contribuinte direito subjetivo à efetivação de exame pericial, devendo se sujeitar ao que for decidido



pela autoridade administrativa, sem perder a oportunidade, como mencionado anteriormente, de apresentar, desde o início, todas as provas ao seu alcance para demonstrar a exatidão do seu comportamento.

Por outro lado, o indeferimento da perícia está perfeitamente motivado na decisão de primeira instância. Rejeito, portanto, o pedido de perícia.

MÉRITO

Consta do Termo de Verificação fiscal (fls. 252/256), as seguintes operações, em resumo:

(...)

Gafisa S/A, encontra-se em estágio pré-operacional, não tendo jamais possuído empregados ou assumido qualquer obrigação de caráter comercial ou trabalhista;

Gafisa Imobiliária e Gafisa Participações, resguardado o direito de utilizar a marca GAFISA em algumas obras previamente relacionadas, não mais se utilizará da mesma, passando o direito à Gafisa S/A, inclusive com o compromisso em excluírem a palavra Gafisa de suas denominações sociais;

Gafisa Imobiliária transfere à Gafisa S/A, as atividades de incorporação e construção civil, transfere também seus empregados, bem como sua dívida de financiamento externo de US\$ 25.000.000,00. Em contrapartida, a primeira contrata a segunda para a construção e administração, pagando a título de administração, o valor correspondente a 10% do total gasto na obra;

Gafisa S/A, em agosto/1998, quita totalmente a dívida assumida e contabiliza como despesa referente a quitação da dívida de financiamento o valor de R\$ 10.541.829,22. Contabiliza como receita o montante anual de R\$ 11.123.993,12 contra a Gafisa Imobiliária, pelos serviços executados;

Gafisa S/A contabiliza como despesa os salários dos empregados assumidos de Gafisa Imobiliária no valor de R\$ 11.374.700,46, com prejuízo de R\$ 10.792.536,56. Isto vem confirmar através dos números o entendimento de que está arcando com um alto custo pela Marca.

Do exposto, o resultado das análises efetuadas neste trabalho, foi de que as operações resultantes dos acordos pactuados caracteriza o preço pago pela marca "GAFISA" pela recorrente.

Assim, por tal pagamento, deveria o contribuinte fiscalizado ter ativado tal direito em conta patrimonial e não como fez, por mera liberalidade, contabilizar na mesma proporção dos serviços prestados à Gafisa Imobiliária, o valor correspondente como despesa.

Do contrato firmado entre as partes evidencia-se que não houve incorporação entre as empresas envolvidas, mas apenas a integralização efetuada pela empresa Gafisa Imobiliária para a recorrente (GAFISA S.A.), cujo ingresso no patrimônio líquido desta foi da ordem de R\$ 110.011.893,53, integralizado por meio de parte dos bens da imobiliária, conforme demonstrado às fls. 13.

Também foi transferida para a recorrente uma parcela substancial das atividades da Gafisa Imobiliária, quais sejam a construção civil e incorporação, bem como a marca "GAFISA". Por ocasião da transferência citada, a recorrente assumiu a responsabilidade por uma dívida de financiamento correspondente a US\$ 25.000.000,00, pertencente à empresa imobiliária, a qual alterou sua denominação social para Cimob Companhia Imobiliária, sendo que, para concluir as obras que possuía em andamento, contratou a recorrente para a prestação dos serviços.

Nesse sentido, firmaram contrato de prestação de serviços no qual a recorrente, como contratada, assumiu dívidas da imobiliária (contratante), conforme previsto no contrato entre as mesmas (fls.134 a 164):

1.6 - Todas as obrigações relativamente ao pagamento do custo de cada uma das construções até a sua integral conclusão, da decoração das partes comuns e da implantação dos serviços do Edifício e demais gastos inerentes e/ou decorrentes da construção, caberão à CONTRATANTE, na forma, prazo e condições eventualmente existentes e por ela e com ela ajustados.

4.1 – Sendo a obra realizada pelo "Regime de Administração", isto é, a preço de custo, será de responsabilidade exclusiva da CONTRATANTE:



a) o custeio integral de toda a construção e o pagamento pontual dos gastos à ela necessários ou delas decorrentes, ainda que anteriormente efetuados pela CONSTRUTORA;

b) (...)

4.2 – Assim, a CONTRATANTE assume todos e quaisquer gastos, encargos, ônus, sejam de que naturezas forem, que se façam em razão da construção dos edifícios cujas construções serão administradas pela CONSTRUTORA nos termos deste contrato (...)

6.1 – Pela administração da construção a CONTRATANTE pagará, mensalmente, à CONSTRUTORA no prazo de até 48 (quarenta e oito) horas após a apresentação da relação de gastos efetuados com as obras relacionadas neste contrato, conforme estabelecido no item 4.3, honorários correspondentes a 10% (dez por cento) calculados sobre os gastos totais efetuados com a obra no mês imediatamente anterior, nestes incluídos os gastos com a mão de obra própria da CONSTRUTORA acrescidos dos encargos sociais.

Como visto acima, a recorrente recebia a título de remuneração pelos serviços prestados a importância correspondente a 10%, calculados sobre os dispêndios totais nas obras, sendo que todos os custos e despesas eram de responsabilidade da contratante.

Outrossim, como bem mencionado na decisão recorrida, a fiscalizada liquidou a dívida assumida da GAFISA Imobiliária. A GAFISA S/A, recorrente, através do “Termo de Quitação de Obrigação Contratual” (fls.170), transferiu para a GAFISA Imobiliária S/A, em 03/08/1998, a titularidade de ativos financeiros que se encontravam no exterior com as seguintes características: 21.580.000 “Argentine Global Bond 27’s” emitidos pela República Argentina em 2 de março de 1998 (ativos), correspondendo a US\$ 21.471.263,97 equivalente naquela data a R\$ 25.296.616,56, e em 07/08/1998, US\$ 5.866.337,43, equivalentes a R\$ 6.887.666,78, através dos cheques nº 000157 emitido contra o Banco Bradesco S/A no valor de R\$ 2.000.000,00, nº 079.076 emitido contra o Banco Itaú S/A no valor de R\$ 2.600.000,00 e nº 100.379 emitido contra o Banco Unibanco S/A no valor de R\$ 2.287.666,78, perfazendo o total de US\$27.337.601,40.

Com estas transferências foi cumprida a obrigação decorrente da cláusula “XII – Assunção Condicional e Cumulativa de Dívida”, do instrumento contratual firmado em 16/11/1997, dando irrevogável quitação.

Destaque-se que, pela forma do cumprimento da obrigação, a assunção da dívida não foi registrada contabilmente pela recorrente, figurando somente contratualmente. A liquidação foi contabilizada como uma baixa de investimentos no exterior registrada em uma conta transitória e levada a despesas dedutíveis na proporção das receitas obtidas com a prestação dos serviços à Imobiliária.

Discordo do arrazoado apresentado pela recorrente no sentido de que houve erros na autuação, quais sejam: o cômputo da integralidade das despesas com empregados no cálculo da rentabilidade de uma operação que não é a única realizada pela recorrente, bem como a verificação do resultado em um único exercício social, ignorando a conta do balanço patrimonial relativa a resultados de exercícios futuros, quando a operação gerou resultado positivo no longo prazo.

O Termo de Verificação deixa claro o posicionamento da empresa em relação à baixa registrada na conta de resultados: “... Para se ter uma melhor visão do reflexo das operações assumidas da Gafisa Imobiliária pela GAFISA S/A, trouxemos os valores dos custos/despesas e das receitas, através dos itens 3, 4, e 5, onde ficou demonstrado o resultado, num prejuízo anual de R\$ 10.792.536,56. Isto vem confirmar através dos números o entendimento dado no item 7 adiante (está arcando com um alto custo pela Marca).

Diante desses fatos, concluiu o Fisco que o resultado das transações e operações resultantes dos acordos pactuados, envolvendo a GAFISA S/A (recorrente), e a Gafisa Imobiliária, quanto à dívida assumida pela primeira, caracteriza sim, o preço pago pela Marca “GAFISA”, à segunda. Assim, por tal pagamento, deveria o contribuinte fiscalizado, ter ativado tal direito da marca GAFISA em conta patrimonial, e não como fez, por mera liberalidade, contabilizando na mesma proporcionalidade dos serviços prestados à Gafisa Imobiliária, o valor correspondente como custo/despesa, em conta de resultado.



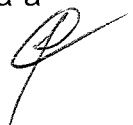
Assim, não são passíveis de acolhimento os argumentos expendidos pela recorrente de que os gastos estão relacionados com a atividade desenvolvida pela mesma, porquanto a recorrente está cometendo um equívoco entre os objetivos empresariais relacionados com os custos/despesas inerentes às atividades necessárias à obtenção das receitas, com os investimentos realizados cujas aplicações de capital não dizem respeito às contas de resultado, mas sim ao ativo permanente da sociedade, qual seja, o valor alocado em inversões de capital.

A decisão recorrida examinou minuciosamente e com critério e imparcialidade todos os documentos acostados aos autos, tendo concluído que os investimentos realizados efetivamente dizem respeito às atividades normais da recorrente, contudo, não se tratam de custos que têm como destino as contas de resultado do exercício, mas sim o ativo permanente, pois são investimentos que dizem respeito aos requisitos de necessidade e normalidade para o desenvolvimento dos objetivos empresarial.

Não vejo qualquer equívoco por parte da autoridade fiscal ou da decisão recorrida porquanto as transações realizadas pelas empresas denotam efetivamente que se trata de compra e venda da marca registrada da recorrente, e não de simples transferência das atividades da contribuinte, bem como da marca, que teriam sido cedidas a título definitivo e gratuito.

Da análise dos elementos que compõem os autos, fica caracterizado que o valor aplicado pela recorrente nas transações descritas, levam inexoravelmente à conclusão de que, houve apenas um fato contábil permutativo, isto é, o valor que constava anteriormente no ativo circulante da fiscalizada (numerário), passou para o grupo do ativo permanente, investimentos. Até então, não houve qualquer situação capaz de interferir em conta de resultado, o que somente viria a ocorrer por quando da realização do investimento, o que não consta que até o momento tenha ocorrido.

Não se trata efetivamente, de despesas operacionais, como pretende a recorrente, mas simplesmente de uma transação em que foi adquirida a



marca de uma empresa. As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre os custos incorridos e a aferição de itens específicos de receita. Este processo, usualmente chamado de confrontação entre custos e receitas, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultam diretamente e em conjunto das mesmas transações ou outros eventos; por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas ou dos serviços prestados, são reconhecidos na mesma ocasião que a receita derivada da venda das mercadorias. Entretanto, a aplicação do conceito de confrontação da receita e despesa de acordo com esta estrutura conceitual não autoriza o reconhecimento dos itens no balanço que não satisfaçam a definição de ativos ou passivos.

Quando se espera que os benefícios econômicos surjam ao longo de vários períodos contábeis e a confrontação com a receita somente possa ser feita de modo geral e indireto, as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base em procedimentos de alocação sistemática e razoável. Muitas vezes, isto é necessário ao reconhecer despesas associadas com o desgaste de ativos, tais como ativo imobilizado, ágio, marcas e patentes; em tais situações, a despesa é designada como depreciação ou amortização. Estes procedimentos de alocação destinam-se a reconhecer despesas nos exercícios sociais em que os benefícios econômicos decorrentes de tais itens são consumidos ou expiram.

Entendo que restou perfeitamente evidenciado nos autos que as perdas dos ativos financeiros e os cheques emitidos se caracterizam como o preço pago pela marca GAFISA, não sendo admissível acolher os argumentos de que as dívidas assumidas pela Impugnante se referiam aos custos dos serviços prestados à GAFISA Imobiliária S.A., atual "Cimob Companhia Imobiliária". Portanto, tais perdas são indedutíveis para efeito de apuração do lucro real.

Nestas condições, sou pela manutenção da tributação das despesas glosadas, tendo em vista o descumprimento dos artigos 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 242, 243 e 292, todos do RIR/94.



TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

CSLL

Em se tratando de contribuição lançada com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao imposto de renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejudgado na decisão do processo relativo à Contribuição Social sobre o Lucro.

MULTA DE OFÍCIO ABUSIVA

No que respeita a exigência da multa de ofício a que a recorrente considera incabível, encontra-se a mesma prevista e quantificada expressamente em lei, descabendo à autoridade administrativa deixar de aplicá-la quando ocorrida a infração nela tipificada ou atenuar-lhe os efeitos, sem expressa autorização legal nesse sentido. E isso porque a atividade administrativa é plenamente vinculada, consoante dispõe o Código Tributário Nacional, em seu parágrafo único do art. 142: *"A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."*

O artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina:

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

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

Como visto, todo e qualquer lançamento "ex officio" decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento do imposto deve ser acompanhado da exigência da multa.



Ante o exposto, tendo a fiscalização apurado insuficiência no pagamento do imposto, caracterizada está a infração, e, sobre o valor do tributo ainda devido, é cabível a multa prevista no art. 44, I, da Lei 9430/96.

A multa de lançamento de ofício não tem a natureza de confisco, sendo tão-somente uma sanção por ato ilícito, ou seja, por descumprimento da lei fiscal.

O confisco, como limitação ao poder de tributar do legislador ordinário, estabelecido na Constituição Federal, art. 150, IV, refere-se a tributo e não às penalidades por infrações que são distintos entre si, por definição legal.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC

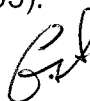
Relativamente aos juros de mora lançados no auto de infração, também correspondem àqueles previstos na legislação de regência. Senão vejamos:

O artigo 161 do Código Tributário Nacional prevê:

“Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

*§ 1º - **Se a lei não dispuser de modo diverso**, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.” (grifei)*

No caso em tela, os juros moratórios foram lançados com base no disposto no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 e artigo 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430/96, conforme demonstrativo anexo ao auto de infração (fls. 05).



PROCESSO Nº. : 19515.004816/2003-91
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.213

Assim, não houve desobediência ao CTN, pois o mesmo estabelece que os juros de mora serão cobrados à taxa de 1% ao mês no caso de a lei não estabelecer forma diferente, o que veio a ocorrer a partir de janeiro de 1995, quando a legislação que trata da matéria determinou a cobrança com base na taxa SELIC.

Ante o exposto, conclui-se pelo correto procedimento adotado pela autoridade autuante, bem como pela autoridade julgadora de primeira instância, devendo ser mantido integralmente o crédito tributário constituído.

CONCLUSÃO

À vista do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso ex officio, rejeitar a preliminar de nulidade e, quanto ao mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Brasília (DF), em 19 de outubro de 2005


PAULO ROBERTO CORTEZ 