



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

Processo nº 19515.721598/2013-25
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.846 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2018
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS
Recorrente MC CANN-ERICKSON PUBLICIDADE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS E VALORES CREDITADOS EM CONTA BANCÁRIA. ORIGEM COMPROVADA.

A Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, estabeleceu a presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta corrente ou de investimento. Uma vez comprovada a origem dos valores creditados em conta bancária, confirmando não se tratarem de renda, a exigência não se sustenta, devendo ser extinto integralmente o crédito tributário exigido de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

O presente processo foi alvo de Resolução proferida por este colegiado (1301-000.309) na sessão de 01 de março de 2016 com composição absolutamente distinta da presente.

Por oportuno, transcrevo o relatório de tal decisão, complementando-o ao final:

MCCANNERICKSON PUBLICIDADE LTDA., já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) DRJ/RPO, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o crédito tributário lançado no presente processo.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato, do qual ora me valho:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, foi apurada omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada em todos os meses do ano de 2009, razão pela qual foram lavrados os autos de infração de IRPJ (fls. 641-646), CSLL (fls. 647-651), COFINS (fls. 652-657) e PIS (fls. 658-664).

Conforme descrito no “Termo de Constatação Fiscal” de fls. 613-615, o contribuinte foi intimado a comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados e/ou creditados em suas contas bancárias mantidas junto ao CITIBANK, ao ITAÚ, ao BRADESCO, ao SANTANDER e ao UNIBANCO.

Não houve atendimento integral à intimação, tendo então sido lavrado Termo de Reintimação para apresentação dos documentos.

Esgotados os prazos das intimações, o contribuinte não logrou comprovar a origem da totalidade dos recursos depositados e/ou creditados em suas contas bancárias.

Diante disso, foram elaboradas relações de depósitos/créditos bancários cuja origem não foi comprovada, junto aos bancos CITIBANK (Anexo A), ITAÚ (Anexo B), SANTANDER (Anexo C) e UNIBANCO (Anexo D).

Especificamente quanto aos depósitos/créditos bancários encontrados no CITIBANK, afirma a autoridade autuante que são valores provenientes do exterior relativamente aos quais o contribuinte apresentou cópias de contratos de câmbio, mas não apresentou documentação hábil e idônea que desse suporte à razão e/ou motivo para o ingresso dos valores.

Em consequência da falta de comprovação da origem dos depósitos/créditos bancários discriminados nos referidos Anexos, foram tais valores reputados receitas omitidas, com base na presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Sobre os créditos tributários apurados a partir das receitas omitidas foi aplicada multa de ofício de 75%.

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 668-696, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

No curso da ação fiscal foi apresentada, para cada um dos itens apontados pela autoridade autuante, toda a documentação comprobatória do ingresso dos recursos nas contas bancárias. A despeito disso, a autoridade autuante presumiu indevidamente que os depósitos bancários são receitas omitidas. A presunção de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996 é relativa, de modo que a prova da origem e natureza dos recursos ingressados nas contas bancárias afasta sua aplicação. Essas provas foram apresentadas durante a fiscalização e são reapresentadas junto da impugnação, consistindo elas de:

- a) demonstrativos de lançamentos contábeis;
- b) extratos do sistema eletrônico contábil;
- c) contratos de câmbio;
- d) avisos de recebimento/extratos emitidos pelas respectivas instituições financeiras;
- e) notas de débito emitidas pela McCANN ERICKSON PUBLICIDADE LTDA (doravante apenas McCANN);
- f) notas fiscais de terceiros comprovando os custos a serem reembolsados pela McCANN;
- g) ordens de compra emitidas pela MC CANN para a contratação de terceiros.

Somente o preço do serviço de agenciamento de publicidade (comissão) cobrado pela McCANN de seus clientes podem ser reputados receita bruta dela. Não são receitas da McCANN os valores que apenas ingressam em seu caixa, mas não são incorporados ao seu patrimônio, de modo que são debitados ao ativo em contrapartida a créditos no passivo, sem transitar por conta de resultado. Nessa situação encontram-se os reembolsos dos serviços prestados por terceiros, como veículos de divulgação, os reembolsos dos custos incorridos pela McCANN para manutenção de uma estrutura administrativa utilizada por mais de uma empresa do grupo e os valores provenientes de mútuo. Tais ingressos sequer representam receita da McCANN, não havendo razão para incidência sobre eles de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

A McCANN contraiu empréstimo junto a empresas pertencentes ao mesmo grupo e residentes no Brasil e no exterior, sendo tais operações comprovadas por lançamentos contábeis, contratos de câmbio e extratos emitidos pelas instituições financeiras.

Essas operações são assim identificadas:

- a) R\$ 8.667.500,00, constantes do Anexo A (CITIBANK), identificadas como item 30;
- b) R\$ 245.427,00, constantes do Anexo C (SANTANDER), identificadas como item 04;
- c) R\$ 300.000,00, constantes do Anexo D (UNIBANCO), identificadas como item 171.

Nos termos da Circular nº 3.491/2010, do Banco Central do Brasil, os empréstimos concedidos por empresas estrangeiras às empresas nacionais pressupõem o registro eletrônico da operação financeira (ROF) no Sistema de Informações do Banco Central (SISBACEN), de modo que é descabido considerar o Contrato de Câmbio nº 07/078383 como insuficiente para a comprovação da origem dos recursos ingressados na conta mantida junto ao CITIBANK, quando este contrato expressamente aponta a operação de natureza “605078509590 – empréstimos Diretos” e o número do registro RDE TA5/01548.

Já o Contrato de Câmbio nº 09/004369, referente ao ingresso de recursos no SANTANDER, apresenta, erroneamente, a natureza de serviços administrativos, sendo que essa inconsistência formal não altera a natureza de empréstimo da operação. Por fim, o ingresso de recursos na conta bancária mantida junto ao UNIBANCO se refere à amortização, pela MOMENTUM PROMOÇÕES LTDA, de empréstimo nacional anteriormente efetuado pela McCANN, na qualidade de mutuante, de modo que a operação é comprovada pelos próprios registros contábeis.

Junto da impugnação é apresentada, ainda, versão em português do contrato que originou o ingresso de recursos por empréstimo no CITIBANK. Ficam comprovadas, assim, as operações de empréstimos, de modo que os recursos movimentados em virtude dessas operações não podem ser reputados receitas omitidas.

A McCANN realiza atividades cujos custos são reembolsados por outras empresas do grupo, atividades essas relacionadas à centralização e padronização dos procedimentos e políticas financeiras e administrativas (contabilidade, orçamento, planejamento financeiro, folha de pagamento etc), gerenciamento de riscos, desenvolvimento de estratégias de marketing, consultoria internacional e estrutura de tecnologia. Os reembolsos desses custos e despesas incorridos não podem ser qualificados como receitas tributáveis.

Para comprovar tais fatos, são apresentados registros contábeis a título de reembolso de despesas, contratos de câmbio relativos ao ingresso de recursos a título de reembolso, avisos de recebimento emitidos por instituições financeiras e as correspondentes notas de débito emitidas pela McCANN no exato valor dos reembolsos. As notas de débito foram denominadas *Invoices*, mas não correspondem a cobranças por serviços prestados, mas sim a meros reembolsos de custos. Qualificam-se como reembolsos dessa espécie, os depósitos/créditos bancários assim identificados:

- a) valor total de R\$ 10.579.933,00, correspondente ao somatório dos itens 12, 20, 25, 34, 36, 38 e 39, constantes do Anexo A (CITIBANK);
- b) valor total de R\$ 206.758,00, correspondente ao somatório dos itens 16, 499 e 570, constantes do Anexo D (UNIBANCO).

Tais depósitos/créditos bancários não podem ser considerados receitas, pois não acrescentam riqueza ou patrimônio à McCANN. Ainda que fossem reputados receitas, seria descabida a exigência de PIS e COFINS sobre os valores provenientes do exterior, pois seriam isentos, nos termos do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Quanto ao IRPJ e à CSLL, a autoridade autuante, ao considerar receitas tais valores, deveria também ter computado as despesas e custos incorridos para auferi-las, despesas e custos estes que a MC CANN não computou como dedutíveis.

As atividades das agências de propaganda, tal qual a MC CANN, são reguladas pela Lei nº 4.680/1965 e pelo Decreto nº 57.690/1966. Segundo esses diplomas normativos, o faturamento das agências de publicidade deve ser segregado em duas parcelas distintas, quais sejam:

- a) despesas geradas pela prestação do serviços e que serão reembolsadas pelo anunciante, como as relacionadas à contratação do veículo de divulgação, despesas essas discriminadas em um demonstrativo baseado na nota fiscal emitida pelo veículo, a qual deve ser remetida para a agência, em nome do anunciante;

- b) valores relativos aos honorários da agência de publicidade propriamente ditos, conforme fatura por ela emitida. Relativamente aos valores definidos no item “a”, é descabida a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS da McCANN, pois eles apenas transitam pelas contas bancárias da empresa, não representando receitas. Esses fatos estão comprovados pelos respectivos registros contábeis, pelos extratos bancários, recibos, contratos de câmbio e notas de débito emitidas pela MC CANN, bem como pelas notas fiscais emitidas por terceiros. Qualificam-se como reembolsos dessa espécie, os depósitos/créditos bancários assim identificados:

- a) valor total de R\$ 1.601.302,00, correspondente ao somatório dos itens 02, 06, 07, 10, 11, 13, 14, 15, 18, 22, 26, 27 e 37, constantes do Anexo A (CITIBANK);

- b) valor total de R\$ 122.066,00, correspondente ao somatório dos itens 05, 07, 08, 09, 10 e 15, constantes do Anexo B (ITAÚ);
c) valor total de R\$ 797.779,00, correspondente ao somatório dos itens 02, 07 e 09, constantes do Anexo C (SANTANDER);
d) valor total de R\$ 605.002,00, correspondente ao somatório dos itens 63, 101, 107, 108, 178, 179, 217, 218, 224, 236, 255, 265, 267, 272, 273, 302, 340, 359, 365, 405, 429, 510, 514, 521, 529, 530, 532 e 533.

Ainda que esses recursos que apenas transitam pelas contas bancárias da McCANN fossem reputados receitas, seria descabida a exigência de PIS e COFINS sobre os valores provenientes do exterior, pois seriam isentos, nos termos do art. 14 da Medida Provisória nº 2.15835/2001. Para os reembolsos feitos por clientes locais, a exigência de PIS e COFINS representa *bis in idem*, pois os valores repassados aos veículos de divulgação são tributados por essas exações nestas empresas. Quanto ao IRPJ e à CSLL, também nesse caso a autoridade autuante, ao considerar receitas tais valores, deveria também considerar que os custos e despesas reembolsadas representariam, então, despesas dedutíveis para a McCANN.

Caso se entenda pela necessidade de um maior detalhamento para apuração da verdade material, pede a impugnante a realização de diligência com relação aos documentos apresentados, para que se comprove a origem de todos os recursos reputados receitas omitidas.

Por fim, pede o cancelamento dos autos de infração lavrados.

Protesta, ainda, pela juntada de novos documentos que porventura se fizerem necessários.

A 1ª Turma da DRJ/RPO, analisou os argumentos apresentados pelos impugnantes, proferindo decisão para julgar improcedente as manifestações de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2009

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Presume-se que correspondem a receitas omitidas os valores dos depósitos bancários cuja origem não for comprovada pelo sujeito passivo, por meio de documentação hábil e idônea, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2009

AUTO REFLEXO.

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da

impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2009, 28/02/2009, 31/03/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2008, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009

AUTO REFLEXO.

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2009, 28/02/2009, 31/03/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2008, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009

AUTO REFLEXO.

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresenta recurso voluntário tempestivo, onde repisa os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, finalizando com os seguintes pedidos, os quais podem ser assim resumidos:

- 1) requer a nulidade do lançamento, ou, alternativamente;
- 2) o provimento do recurso para que o auto de infração seja julgado totalmente improcedente, cancelando-se o crédito tributário nele consubstanciado em virtude da inexistência de omissão de receita e da total falta de caracterização do fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; e
- 3) por fim, requer a realização de diligência, em observância ao princípio da verdade material.

O então relator dos autos, assim encaminhou seu voto:

O recurso voluntário é tempestivo, portanto dele conheço.

Do exame dos autos, considero que o processo não reúne condições de julgamento, pelas razões que passo a expor.

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, foi apurada omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada em todos os meses do ano de 2009, razão pela qual

foram lavrados os autos de infração de IRPJ (fls. 641-646), CSLL (fls. 647-651), COFINS (fls. 652-657) e PIS (fls. 658-664).

Conforme descrito no “Termo de Constatação Fiscal” de fls. 613-615, o contribuinte foi intimado a comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados e/ou creditados em suas contas bancárias mantidas junto ao CITIBANK, ao ITAÚ, ao BRADESCO, ao SANTANDER e ao UNIBANCO.

Esgotados os prazos das intimações, o contribuinte não logrou comprovar a origem da totalidade dos recursos depositados e/ou creditados em suas contas bancárias. Diante disso, foram elaboradas relações de depósitos/créditos bancários cuja origem não foi comprovada, junto aos bancos CITIBANK (Anexo A), ITAÚ (Anexo B), SANTANDER (Anexo C) e UNIBANCO (Anexo D).

Especificamente quanto aos depósitos/créditos bancários encontrados no CITIBANK, afirma a autoridade autuante que são valores provenientes do exterior relativamente aos quais o contribuinte apresentou cópias de contratos de câmbio, mas não apresentou documentação hábil e idônea que desse suporte à razão e/ou motivo para o ingresso dos valores.

Em consequência da falta de comprovação da origem dos depósitos/créditos bancários discriminados nos referidos Anexos, foram tais valores reputados receitas omitidas, com base na presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Sobre os créditos tributários apurados a partir das receitas omitidas foi aplicada multa de ofício de 75%.

Ocorre que junto com a Manifestação de Inconformidade, o interessado juntou os documentos de fls. 757-2037, os quais, no entendimento deste julgador, tem o condão de comprovar, se não tudo, pelo menos parte das alegadas omissão de receitas por depósitos bancários não identificados, haja vista que lá se encontram os contratos de câmbio (acima tratados), bem como os documentos que comprovam a prestação de serviços de publicidade à seus clientes, com os respectivos custos das mídias, valores estes que apesar de terem transitado pelas contas bancárias da interessada, foram alegadamente repassados às empresas onde as campanhas foram veiculadas.

Assim, por aplicação do Princípio da Verdade Material, entendo que tais documentos, ainda que apresentados a destempo, devam ser devidamente avaliados a fim de se verificar se os mesmo são capazes de afastar a presunção de omissão de receitas lançadas no auto de infração.

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que:

1. Os autos sejam encaminhados à Unidade Preparadora, para que lá sejam avaliados os documentos juntados quando da interposição da Impugnação (fls. 757-2037) e Recurso Voluntário;

2. A Unidade Preparadora se manifeste conclusivamente sobre tais documentos, esclarecendo se os mesmos comprovam os depósitos bancários realizados nas contas bancárias do interessado, refazendo, se for o caso, os Anexos A (Citibank), B (Itaú), C (Bradesco), D (Santander) e E (Unibanco) ao Termo de Constatação Fiscal;

3. Caso entenda necessário a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos que assim o faça; e, por fim

4. se manifeste a Autoridade sobre quaisquer outras informações que entender necessárias e relevantes para a correta elucidação deste litígio.

Concluída a diligência, deve ser dada ciência à recorrente do relatório conclusivo, concedendo-lhe prazo adequado para se manifestar nos autos, caso assim deseje.

Após, os autos devem retornar ao CARF para prosseguimento do feito.

Ato contínuo, o processo foi remetido à unidade de origem para realização da diligência.

Por meio do relatório de fls. 2296-2999, a autoridade fiscal designada para o exame concluiu pela impossibilidade de alteração do lançamento, conforme parte final do relatório transcrita a seguir:

Após a análise do presente processo, temos a informar:

*- Os documentos mencionados pela 3ª Câmara / 1º Turma Ordinária (fls. 757-2037) , **já foram verificados e analisados** pela 1ª Turma da DRJ/RPO;*

- Encontramos às fls. 5 do Acórdão [sic] nº 14-50.911 da 1ª Turma da DRJ/RPO (fls. 2047 do presente processo):

*"Indefiro o pedido de diligência formulado pelo interessado por ser prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada, ante a verificação de que **há nos autos todos os elementos para a formulação da livre convicção do julgador (grifo nosso)**, em consonância com o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que regulou o Processo Administrativo Fiscal (PAF), ..."*

- Com relação aos documentos apresentados no Recurso Voluntário, não constatamos, s.m.j. , fatos novos , que possam modificar a convicção deste Auditor Fiscal , quanto a matéria controversa.

- Compactuamos com o que consta às fls. 06 do já citado Acórdão (fls. 2050 do presente processo) :

"A lide que se apresenta no presente processo administrativo tem como ponto central, conforme já referido, o poder de convencimento dos documentos apresentados pela impugnante quanto à origem dos depósitos/créditos bancários ingressados em suas contas"

- Conforme consta no voto do Acórdão [sic] nº 14-50.911 da 1ª Turma da DRJ/RPO , e que concordamos, a impugnante juntou aos autos, documentos de

emissão unilateral da própria impugnante nos quais constam informações acerca de supostos mútuos. Os referidos documentos não têm qualquer confirmação pelo terceiro contratado, de modo que, somente com base neles, não há como reconhecer a efetividade da operação.

- Com relação aos Contratos de Câmbio , conforme explanado a partir das fls. 2052 do presente processo e que também concordamos, temos:

"Da leitura deste ato normativo infere-se que o registro da operação de empréstimo externo junto ao BACEN é feito por meio de Registro Declaratório Eletrônico - RDE , no Sistema de Informações Banco Central - Sisbacen. Trata-se de registro declaratório, devendo o responsável por ele manter a documentação comprobatória da operação registrada pelo prazo de cinco anos, sendo que o registro não exime os responsáveis do cumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis às operações registradas, inclusive as de natureza tributária.

Em suma, o contrato de câmbio registrado junto ao Sisbacen contém informações inseridas pelos próprios responsáveis pelo registro e não exime a estes de apresentar a documentação comprobatória da operação quando necessários, inclusive para fins tributários.

Na situação de que se trata o presente processo administrativo, a autoridade autuante intimou o contribuinte a comprovar a origem dos depósitos/créditos bancários ingressados em sua conta. Evidentemente, a documentação hábil e idônea a comprovar que o depósito ora sob análise se trata de empréstimo entre empresas do mesmo grupo, tal como alega a impugnante, não se limita ao contrato de câmbio registrado no Sisbacen. É necessária a apresentação do próprio contrato de mútuo firmado entre as partes, de modo a que se possa constatar que os valores ingressados na conta bancária tem por origem, de fato, um empréstimo e que os dados inseridos no Sisbacen têm correspondência com a operação efetivamente praticada. Não se está aqui admitindo a existência de provas legais nessa matéria, vale dizer, não há norma que imponha à autoridade administrativa o dever de reputar verdadeiras as informações constantes do contrato de mútuo.

A despeito disso, o fato de ter sido emitido com a participação da contraparte e de conter informações específicas a respeito das condições a serem observadas pelas partes são atributos que o qualifica como fundamental no convencimento do julgador.) "

- Em relação ao reembolso , a impugnante alega que realiza atividades cujos custos são reembolsados por outras empresas do grupo, atividades essas relacionadas à centralização e padronização dos procedimentos e políticas financeiras e administrativas, gerenciamento de riscos, desenvolvimento de estratégias de marketing, etc...

Entretanto as alegações deduzidas pela impugnante não encontram sustentação nas provas apresentadas, provas essas que sugerem a ocorrência de prestação de serviço , sem entretanto comprovar esta efetiva prestação.

As provas apresentadas junto à impugnação para cada um dos depósitos listados pela recorrente , seguem um padrão e constituem-se, sobretudo, de registro contábeis, extratos bancários, recibos, contratos de câmbio, notas de débito emitidas pela própria MC CANN e notas fiscais de terceiros.

É pacífica a jurisprudência, que as despesas para serem dedutíveis devem:

a-) comprovadamente corresponder a bens e serviços efetivamente recebidos e pagos;

b-) ser necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;

*Os documentos apresentados, conforme já relatado, apenas atestam a remessa de recursos entre empresas, com resumidos históricos que **sugerem** a existência de prestação de serviço, **sem contudo comprovar a efetiva prestação de serviços da MC CANN** para as demais empresas.*

- No mesmo sentido, são inconsistentes os documentos apresentados pela impugnante a fim de comprovar a origem dos depósitos bancários relacionados no Anexo D de fls. 1878-1879, que ela afirma corresponderem a reembolso de pagamentos efetuados aos veículos de comunicação no interesse dos anunciantes. Foram apresentados como documentos comprobatórios , lançamentos contábeis, documentos com anotações do tipo : devolução de fornecedor, recebimento de cliente.

De todo o exposto, não entendemos que a documentação apresentada, seja capaz de afastar a presunção de omissão de receitas lançadas no auto de infração, devendo portanto ser mantida a totalidade do lançamento.

Fica o contribuinte MCCANN-ERICKSON PUBLICIDADE LTDA , ciente do teor deste relatório, do qual ficará com uma cópia , podendo o mesmo se manifestar, no prazo de 30 (trinta) dias, de acordo com o art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574 de 29 de setembro de 2011.

Intimado a se manifestar sobre as conclusões da diligência, a recorrente apresentou o expediente de fls. 2279-2292 reafirmando os termos de seu recurso voluntário e criticando o resultado da diligência por ter deixado de examinar as provas e, para suas conclusões, ter se baseado única e exclusivamente na decisão de primeira instância, não atendendo ao determinado pelo colegiado na resolução proferida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

O recurso voluntário já foi conhecido quando da conversão do julgamento em diligência.

1 PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Para a recorrente a decisão de primeira instância seria nula em razão de indeferir pedido de diligência e por conter falhas e incoerências.

Em sede de impugnação, a interessada requereu a realização de perícia a fim de demonstrar que grande parte dos recursos movimentados em suas contas correntes diz respeito a valores estranhos ao seu faturamento. O pedido foi indeferido pela decisão recorrida de forma fundamentada.

Se a análise das provas realizada pela decisão de primeira instância foi, ou não, satisfatória, isso diz respeito ao mérito da exigência e será analisado em ponto específico deste voto, não implicando, de antemão, qualquer nulidade na decisão recorrida, uma vez que essa foi proferida por autoridade competente e sem cercear o direito de defesa da recorrente, ou seja, não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no art. 559 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Desse modo, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

2 MÉRITO

A recorrente é acusada de omissão de receita, caracterizada pela falta de comprovação da origem dos depósitos/créditos efetuados em suas contas bancária, tendo por base legal o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispõe:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Tal dispositivo legal estabeleceu uma presunção de omissão de receitas, autorizando a exigência de imposto de renda e de contribuições correspondentes, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

A inversão legal do ônus da prova é perfeitamente aceita por nosso ordenamento jurídico, estando regulada também no artigo 334, inciso IV, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC), aplicado subsidiariamente ao Decreto nº 70.235/1972 no Processo Administrativo Fiscal:

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

A Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), recepcionada pela nova Constituição, consoante artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Transitórias, define, em seus artigos 43, 44 e 45, o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. De acordo com o artigo 44, a tributação do imposto de renda não se dá só sobre rendimentos reais, mas, também, sobre rendimentos arbitrados ou presumidos por sinais indicativos de sua existência e montantes. Esses artigos assim dispõem:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos utilizados para efetuar os depósitos bancários. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário.

É função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos, informações e esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de receitas de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder e o dever de considerar os valores depositados em conta bancária como receita, efetuando o lançamento do imposto e contribuições correspondentes. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente seguir a legislação.

Dessa forma, detectadas irregularidades que conduzem à presunção de omissão de receita, por imposição legal e por ser a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, cabe à fiscalização efetuar o lançamento de acordo com a legislação aplicável ao caso.

A recorrente foi intimada a comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados/creditados nas suas contas corrente.

Para a turma julgadora de primeira instância, não houve comprovação da origem dos créditos em suas contas.

Em sede de recurso voluntário, conforme já esclarecido na resolução 1301-000.309, além da menção a documentos apresentados na fase de impugnação, foram anexados aos autos outros elementos que, a bem da verdade, **buscam rebater os argumentos contidos na decisão de primeira instância** a respeito da suposta não comprovação da origem dos depósitos questionados e considerados como receitas omitidas.

Compulsando os elementos complementares de prova, em conjunto com os elementos já apresentados em impugnação, concluiu-se serem verossímeis as alegações da recorrente, e, com base em tal juízo de valor, determinou-se à unidade de origem que analisasse a documentação, cotejando-a com os demais elementos constantes dos autos.

Contudo, a autoridade fiscal responsável pelo cumprimento da diligência negou-se a realizá-la, limitando-se a transcrever trechos do voto da decisão de primeira instância como razões para não considerar justificada a origem de quaisquer dos depósitos bancários objetos de lançamento com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ocorre que, segundo o art. 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora, na apreciação da prova, formará livremente sua convicção, podendo **determinar** as diligências que entender necessárias.

Longe de se discutir questões de ordem hierárquica, fica evidente que o legislador deixou suficientemente claro que uma vez decidido pelos órgãos julgadores a necessidade de diligência, deveria a autoridade fiscal incumbida de sua realização proceder conforme a decisão.

Veja-se que a própria Receita Federal do Brasil também comunga de tal entendimento. Por exemplo, em recente Portaria editada pelo Subsecretário de Fiscalização a respeito do planejamento, diretrizes e metas para as atividades da Fiscalização para o ano de 2016 (Portaria RFB/Sufis nº 1.567, de 13 de novembro de 2015), assim dispõe o § 4º de seu art. 2º:

*§ 4º Os procedimentos de diligências **requeridos pelos órgãos de julgamento**, PGFN e o Poder Judiciário na fase de contencioso,*

*administrativo ou judicial **deverão ser executados por Auditor-Fiscal da unidade de jurisdição atual do sujeito passivo ou pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pelo lançamento.** [grifos nossos]*

Como não poderia deixar de ser, tal Portaria é taxativa: os procedimentos de diligência requeridos pelos órgãos de julgamento **deverão** ser executados pela unidade de origem.

Por fim, corroborando o até aqui exposto, destaco a redação do § 3º do art. 35 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União:

*§ 3º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, **é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.** [grifos nossos]*

Pois bem, feita essa pequena introdução, passo à análise dos elementos de prova, com as limitações que me são impostas, nesta fase processual, para análise individualizada de todos os elementos de prova apresentados na impugnação e também no recurso voluntário, dificuldade essa agravada pela negativa do exame requerido na resolução proferida nestes autos.

A recorrente tem por objeto social a prestação de serviços de agência de publicidade, incluindo o planejamento, redação, preparação, colocação, publicação e exibição de anúncios, bem como a prestação de serviços de assistência e desenvolvimento de pesquisas referentes a métodos de organização, negócios e condições comerciais em geral, verificação das preferências do público, assim como outras atividades semelhantes ou que tenham por escopo incrementar ou facilitar a consecução destes objetivos.

Indo ao cerne do litígio, passo a analisar os pontos controvertidos.

Antes de tudo, é importante salientar que a recorrente alega que, para cada depósito indicado pela autoridade fiscal, em regra apresentou o seguinte conjunto de elementos de prova (como a própria recorrente esclarece, dependendo da natureza da operação, um ou mais itens pode não ser aplicável a todos os depósitos):

- a) Demonstrativos de lançamentos contábeis em "contas T";
- b) Extratos do sistema eletrônico contábil da Recorrente, os quais comprovam os lançamentos contábeis mencionados no item anterior;
- c) Contratos de câmbio;
- d) Avisos de recebimento/extratos emitidos pelas respectivas instituições financeiras;
- e) Notas de débito emitidas pela Recorrente;
- f) Notas fiscais de terceiros comprovando os custos a serem reembolsados pela Recorrente;

g) Ordens de compra emitidas pela Recorrente para a contratação de terceiros.

Tais documentos foram apresentados em forma de anexos, cada um se referindo a depósitos realizados em uma determinada instituição financeira, a saber:

Data	Anexo da Impugnação	Banco
15 de agosto de 2012	A	Citibank
22 de outubro de 2012	B	Itaú
07 de novembro de 2012	C	Bradesco
07 de novembro de 2012	D	Santander
29 de janeiro de 2013	E	Unibanco

A recorrente elaborou ainda quadro que sintetiza, sob sua ótica, a comprovação da origem dos depósitos considerados como receita omitida pela autoridade fiscal autuante:

Descrição	Citibank	Itaú	Santander	Unibanco	Total	%
Empréstimos <i>intercompany</i>	8.667.500	-	245.427	300.000	9.212.927	39,65%
Rateio de despesas	10.579.933	-	-	206.758	10.786.690	46,42%
Recursos transitórios (agência)	1.601.302	122.066	797.779	605.002	3.126.149	13,45%
Outros	-	520	66.579	44.755	111.854	0,48%
Base de Cálculo	20.848.735	122.586	1.109.785	1.156.514	23.237.619	

Das Operações de Empréstimos *Intercompany*

Segundo o Termo de Constatação Fiscal "*são valores vindos do exterior, que o contribuinte [...] apresentou a esta fiscalização cópias dos contratos de câmbio, não apresentando porém a documentação hábil e idônea que desse suporte à razão e/ou motivo para o ingresso destes valores*".

Segundo a recorrente, empresa integrante de um dos três maiores grupos de publicidade do mundo, o Interpublic Group - IPG, presente em mais de 100 (cem) países contraiu empréstimos de empresa pertencente ao mesmo grupo.

Para comprovar suas alegações, foram anexados à impugnação os seguintes documentos: demonstrativos de lançamentos contábeis, contratos de câmbio e extratos emitidos pelas respectivas instituições financeiras (DOC. 04 da Impugnação), assim organizados:

Banco	R\$	Anexo da Impugnação	Item
Citibank	8.667.500	A	30
Santander	245.427	C	04
Unibanco	300.000	D	171

Compulsando os elementos de prova, discordo do entendimento da autoridade fiscal autuante e também da turma julgadora de primeira instância. A meu sentir, concluo que os depósitos em questão dizem respeito a obrigação com terceiros (depósitos decorrentes de empréstimos).

No que diz respeito aos contratos de câmbio, a autoridade fiscal autuante os classificou como *"insuficientes para comprovar o ingresso de recursos a título de empréstimo"*.

Conforme já explanado discordo dessa conclusão. É o próprio Banco Central do Brasil que regula o tema, determinando, por meio da Circular n.º 3.491/10¹ que os empréstimos concedidos por empresas estrangeiras à empresas nacionais pressupõem o registro eletrônico de operação financeira (ROF) no Sistema de Informações do Banco Central (SISBACEN).

Desse modo, é o próprio BACEN que promove a regulação e o registro de cada ingresso de recursos no país, inclusive no que toca à natureza de cada um desses ingressos.

A passagem do recurso voluntário a seguir transcrita elucida bem o ocorrido:

Ao considerar o Contrato de Câmbio nº 09/078383 (DOC. 04, Anexo A, Item 30 da Impugnação) como "insuficiente" para a comprovação do ingresso de recursos a título de empréstimo, no caso dos recursos ingressados na conta corrente mantida no Citibank (quando este contrato expressamente aponta a operação de natureza "60507-85-0-95-90 -Empréstimos Diretos", e o número do registro RDE TA5/01548), o auditor fiscal simplesmente desconsiderou o controle da operação pelo próprio BACEN.

A decisão de primeira instância, por sua vez, assim se manifestou sobre o tema:

Da leitura desse ato normativo infere-se que o registro da operação de empréstimo externo junto ao BACEN é feito por meio do Registro Declaratório Eletrônico - RDE, no Sistema de Informações Banco Central - Sisbacen. Trata-se de registro declaratório, devendo o responsável por ele manter a documentação comprobatória da operação registrada pelo prazo de cinco anos, sendo que o registro não exime os responsáveis

¹ Em seu Título 3 (Capitais Estrangeiros no País), Capítulo 3 (Operações Financeiras), Seção 2 (Créditos Externos), Subseção 1 (Empréstimos Esterno).

do cumprimento das disposições legais e regulamentares às operações registradas, inclusive as de natureza tributária.

Tal conclusão, com a devida vênia, deve properar.

Isso porque, conforme dispõe o § 1º do artigo 845 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), “os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79, § 1º)”.

Nesse sentido, havendo prova do ingresso dos recursos no país (conforme atestado pelo próprio BACEN), e tendo sido apresentados todos os lançamentos retratando os exatos termos da operação, não há como se falar em falta de comprovação de origem dos depósitos.

Para que a autoridade fiscal pudesse infirmar os argumentos da recorrente, deveria apresentar os elementos de prova que demonstrassem a inexatidão ou falsidade nos esclarecimentos prestados e documentos apresentados.

Como bem argumentou a recorrente, o contrato de câmbio comprova não só o ingresso dos recursos provenientes do exterior, mas também sua conversão para a moeda nacional. E, no caso concreto, há demonstração de que o valor depositado na conta do Citibank da recorrente teve origem na operação retratada no contrato de cambito em questão. Aquiescendo tal interpretação, pode-se citar o decidido no Acórdão 104-21-726, cujo excerto da ementa que interessa à presente discussão reproduzo a seguir:

[...]

ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS - EMPRÉSTIMO NO EXTERIOR - INGRESSO NO PAÍS E CONVERSÃO - COMPROVAÇÃO - Empréstimo tomado em país vizinho, em moeda norte-americana, ainda que documentado, não pode ser aceito como justificativa de depósitos efetuados em moeda nacional em contas bancárias no País, se o contribuinte não comprova o ingresso desses recursos do exterior, tampouco a respectiva conversão em moeda nacional. [...] (1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Acórdão 104-21-726, DOU 06/09/2007).

No mesmo sentido aponta o decidido no Acórdão 103-23.45:

[...]

Ementa: MÚTUO COM EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR - COMPROVAÇÃO DE INGRESSO DO NUMERÁRIO - Se os lançamentos contábeis referentes aos valores mutuados com pessoa jurídica domiciliada no exterior estão embasados por documentos que comprovam o ingresso do numerário no país, deve ser aceita a dedução dos encargos financeiros previstos no contrato. [...] (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Acórdão 103-23.145, DOU 25.09.2007).

Convém ainda ressaltar que além do contrato de câmbio e os registros contábeis apresentados, a recorrente anexou ainda cópia do contrato de mútuo (fl. 2031) e o extrato bancário (fl. 1420) que reflete o exato valor consignado no instrumento cambial em questão.

Ainda assim a decisão de primeira instância questionou a divergência de datas e valores. Veja-se:

Com efeito, o contrato de mútuo prevê o empréstimo, pela IPG à MC CANN, de US\$ 10.000.000,00, em 21/05/2009, valor esse a ser amortizado em 21/10/2009. Porém, o contrato de câmbio, relativo ao recebimento de valores pela MC CANN, provenientes da IPG, foi registrado somente em 12/11/2009, no valor de US\$ 5.000.000,00.

Em sua peça recursal, assim se manifestou a recorrente a esse respeito:

Enfim, o detalhe das datas alegado na decisão não pode ser levado em consideração para descaracterizar a operação. Embora tenha havido a assinatura em maio de 2009, a operação somente ocorreu meses seguintes, situação corriqueira e mais do que normal, ainda mais quando envolve a disponibilização de quantia tão relevante.

A questão do valor (empréstimo de US\$ 5.000.000,00 ao invés de US\$ 10.000.000,00) também não possui qualquer fundamento para se descaracterizar a operação de empréstimo. O contrato autorizava o empréstimo (ou seja, uma linha de crédito) de até US\$ 10.000.000,00, mas apenas US\$ 5.000.000,00 foram emprestados.

Ai sim não poderia o contribuinte provar a existência de empréstimo se o recebimento fosse de valor maior do que aquele previsto em contrato. No presente caso, é muito claro que, primeiramente, a Recorrente receberia apenas US\$ 5.000.000,00, conforme manifestaram as partes. Isso consta expressamente à fls. 2032, 2033 e 2036 {"initial draw" - retirada inicial), parte do contrato, que foi o documento registrado no BACEN e aceito pelos bancos para realizar a transação.

Além disso, e em que pese já haver prova robusta e incontestada da existência de uma operação de empréstimo, a Recorrente aproveita a oportunidade para, já que foi levantada dúvida pela decisão, mostrar que esse empréstimo de US\$ 5.000.000,00 foi completamente quitado, conforme mostram (i) o contrato de câmbio devidamente registrado no BACEN enviando ao exterior o principal (os mesmos US\$ 5.000.000,00) juntamente com os juros aplicáveis; (ii) extrato bancário; (iii) lançamentos contábeis e planilhas de cálculo dos juros; e (iv) e-mails trocados à época em que fica evidente a natureza da remessa e a existência desse empréstimo, todos aqui juntados da forma como autoriza o art. 16, §4º, alínea "c" do Decreto nº 70.235/72 (doe. 01 anexo).

Ora, a meu ver, os esclarecimentos prestados mais uma vez apontam no sentido de o depósito em questão ter origem na operação de crédito junto a empresas ligadas situadas no exterior. O lapso temporal entre a data consignada no contrato e o efetivo ingresso dos recursos pode muito bem ter origem nas dificuldades burocráticas comuns a operação do gênero no Brasil. A respeito do valor, o contrato estipulava um teto de US\$ 10.000.000,00, ou seja, um limite, e não um valor exato na operação. E não há dúvidas de que o valor percebido foi exatamente o equivalente a US\$ 5.000.000,00, dentro, portanto, do limite de crédito consignado em contrato.

Ademais, a recorrente anexou ao recurso comprovação da efetiva quitação do empréstimo contratado mediante remessa ao exterior via BACEN, apresentando ainda extrato bancário, cópia dos lançamentos contábeis e planilha discriminando o cálculo dos juros efetivamente pagos, além de cópia de e-mails trocados à época que tratavam da operação em questão.

A meu ver, os elementos de prova são mais do que suficientes a comprovar que a operação em questão tratava-se de empréstimo, devendo ser exonerado o crédito tributário correspondente.

No que diz respeito ao Contrato de Câmbio nº 09/004369 (DOC. 04, Anexo C, Item 04 da Impugnação - ingresso de recursos no Banco Santander), segundo a recorrente houve erro no seu preenchimento, constando a natureza de Serviços Administrativos. Argumenta, contudo, que tal ingresso possui natureza de empréstimo e reembolso de despesas, conforme indicam seus registros contábeis, e que essa inconsistência formal não poderia alterar a natureza de empréstimo/reembolso de despesa da operação.

A esse respeito, assim decidiu a DRJ:

Mais que isso, às fls. 1831-1834, foi apresentado contrato de abertura e linha de crédito, redigido em língua inglesa e data do [sic] de 01/04/2003, por meio do qual a MC CANN abre em favor da MCCANN ERICKSON BARBADOS linha de crédito no valor limite de US\$ 40.000,00. Consta do referido instrumento que os empréstimos tomados por esta empresa devem ser pagos àquela em 360 dias, com possibilidade de prorrogações anuais, sendo que os pagamentos devem ser realizados na cidade de Montevidéu/Uruguai.

Destarte, o contrato de linha de crédito apresentado contém divergências de valor, data e local de pagamento relativamente ao contrato de câmbio registrado no Sisbacen. Diante disso, não há como concluir que o depósito bancário, ocorrido em 28/01/2009, no valor de R\$ 243.426,52, na conta da MC CANN mantida junto ao SANTANDER tem por origem mútuo celebrado com a MCCANN ERICKSON, sediada em Trinidad e Tobago. À míngua de prova consistente da origem desse depósito bancário, correta é a aplicação da presunção de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996."

Já a recorrente argumenta que a referida remessa ao Brasil, no valor de US\$ 106.000,00, é composta pelo valor de US\$ 40.000,00 (devolução de empréstimo, nos termos do

contrato apresentado com a Impugnação - fls. 1831-1834) acrescido de montante relativo a reembolso de despesas pagas pela recorrente em nome da empresa MC CANN ERICKSON de Trinidad e Tobago. Isso teria ocorrido porque, naquele momento, a empresa estrangeira não disporia de caixa para pagamento de rescisão contratual de seu *general manager*.

Analisando os argumentos e os documentos apresentados concluo que razão assiste à recorrente mais uma vez.

Os documentos de fls. 1829-1830 e os anexados ao recurso voluntário (doc. 02) demonstram que a diferença dos valores entre o contrato de mútuo e a remessa realizada pela empresa domiciliada no exterior advém do reembolso realizado à recorrente de despesas por ela pagas, no Brasil, em nome da empresa ligada MC CANN ERICKSON de Trinidad e Tobago.

No que atine aos recursos depositados no Unibanco, aduz a recorrente tratar-se de amortização feita pela mutuária (empresa Momentum Promoções Ltda.) de empréstimo nacional anteriormente efetuado pela recorrente, na qualidade de mutuante. Assim, obviamente não havendo contrato de câmbio, a operação se encontra comprovada pelos próprios registros contábeis inclusos no DOC. 04, Anexo D, item 171 da Impugnação, fls. 1906, bem como no contrato (fls. 1657-1659) e trocas de mensagens entre as empresas (fls. 1907 e 1908).

Sobre o tema, consta na decisão de primeira instância:

Nesse caso, além do comprovante de lançamento contábil (fl. 1906), a impugnante apresenta o "Contrato de Mútuo" de fls. 1657-1659, firmado em 15/02/2008, por meio do qual a MC CANN concede à MOMENTUM PROMOÇÕES LTDA empréstimo, no valor de R\$ 1.500.000,00, a ser pago em uma única parcela, em até sessenta dias contados da data da respectiva assinatura, correndo juros mensais equivalentes à taxa de variação do CDI acrescidos de um spread de 0,3% ao mês.

Da mesma forma, nesse caso os termos e condições do contrato apresentado não permitem concluir que o depósito bancário ora sob apreciação foi efetuado com base nele. A impugnante sequer juntou aos autos as provas da remessa dos valores contratados à MOMENTUM PROMOÇÕES LTDA. e as provas da quitação do saldo remanescente, com os acréscimos contratuais. Em resumo, a prova apresentada é claramente insuficiente, de modo que, corretamente, a autoridade autuante, fundada no disposto no art. 42 da Leri (sic) nº 9.430/1996, reputou os valores depositados receitas omitidas.

Novamente entendo que a decisão de primeira instância não se sustenta.

Conforme se depreende do documento de fl. 1906, a operação foi devidamente contabilizada com base no contrato de fls. 1657-1659. Há ainda cópia de troca de mensagens entre as empresas sobre os detalhes e operacionalização do mútuo em questão (fls. 1907-1908).

Em sede de recurso voluntário, em contraposição à decisão de primeira instância, apresentou a recorrente também os documentos citados na decisão recorrida como

necessários à comprovação da origem do depósito em questão, a saber: (i) o registro contábil da concessão do empréstimo à Momentum Promoções Ltda no dia 15/02/2008; (ii) a carta de transferência assinada pelos procuradores autorizando o débito da conta da Recorrente e o crédito na conta da Momentum Promoções Ltda.; (iii) o registro contábil da Momentum Promoções Ltda. onde consta o recebimento do valor remetido pela Recorrente; e (iv) a contabilização da liquidação do empréstimo no dia 10/12/2010 no Banco Itaú e composição através de relatórios contábeis deste valor recebido (R\$ 9.757.299,54).

Desse modo, comprovada também a origem de tal depósito, a exigência deve ser cancelada também em relação a esse item.

Das Operações de Reembolso de Despesas

Assim discorre inicialmente a recorrente sobre o tema:

O reembolso de custos e despesas relativos a atividades administrativas que beneficiam empresas de um mesmo grupo é prática lícita, comum e aceita pelas autoridades fiscais, sempre que comprovadas as transações e sua real natureza.

É lícito e usual que empresas de um mesmo grupo acordem ser conveniente e empresarialmente eficiente que uma delas contrate certos serviços, bem como arque com os custos de certos setores e de profissionais alocados em apenas uma delas, mas desenvolvem atividades aproveitadas por todas as entidades do grupo. Por isso é corrente e legal também que não seja apenas essa empresa contratante a lançar como suas essas despesas e custos. Tais despesas e custos são reembolsados, mediante a devida comprovação e cada uma toma como suas e dedutíveis / apropriáveis apenas as parcelas de despesas e custos que efetivamente lhes cabem.

Assim, uma das empresas do grupo concentra atividades como recursos humanos, departamentos financeiro, de marketing, legal e contabilidade, recebendo das demais o reembolso exato de custos e despesas.

É necessário notar, entretanto, que, para a adequada caracterização do reembolso de despesas, apenas atividades que não estejam essencialmente vinculadas ao objeto social da empresa provedora das utilidades podem ser reembolsadas. Isto decorre do postulado lógico de que, geralmente, nenhuma empresa se submete a executar a sua principal atividade sem cobrar por ela. Nesse sentido, quanto mais próxima à atividade principal da empresa for a atividade exercida, maior será a possibilidade de questionamento fiscal.

No caso da Recorrente, as atividades cujos custos são reembolsados por outras empresas do grupo são relacionadas à centralização e padronização dos procedimentos e políticas financeiras e administrativas (contabilidade, orçamento, planejamento financeiro, folha de pagamento etc), gerenciamento de riscos, desenvolvimento de estratégias de marketing, consultoria internacional e estrutura de tecnologia.

Referidas atividades não correspondem ao objeto precípua da Recorrente, de forma que podem legalmente ser - como de fato o são - objeto de uma relação de reembolso de custos e despesas.

Isto porque a base territorial na qual os profissionais que desenvolvem tais atividades, que normalmente seria nos Estados Unidos da América, (Miami, Estado da Flórida) foi, por razões de logística e por conveniência do grupo, deslocada para São Paulo, sendo que a Recorrente incluiu tais profissionais em sua folha de pagamentos.

Porém, por se tratar de profissionais que, como dito acima, desenvolvem suas atividades em benefício de outras empresas do grupo, convencionou-se que a Recorrente seria reembolsada pela empresa localizada em Miami, em relação aos custos de salários e encargos dos referidos profissionais.

A Recorrente, por óbvio, uma vez reembolsada dos custos e despesas incorridos, não ocasiona efeito em seu resultado tributável, não havendo, portanto, efeito nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Desta forma, o resultado desta operação (Recorrente incorrendo nos custos e despesas, mas, posteriormente, sendo reembolsada dos mesmos) é neutro do ponto de vista tributário.

Assim, estes ingressos de recursos em conta corrente da Recorrente nada mais são do que os reembolsos dos custos para manutenção dos profissionais internos que desenvolvem atividades administrativas em prol do grupo empresarial, não correspondendo a receitas para a Recorrente e, portanto, não tendo natureza tributável.

A respeito da viabilidade de rateio de despesas entre empresas de um mesmo grupo, a própria Receita Federal reconhece essa possibilidade, conforme se observa na ementa da Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e

contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Sobre o tratamento dos reembolsos recebidos há precedente do extinto Conselho de Contribuintes não considerando tais valores como receitas para a empresa que suportou o custo total inicialmente. Veja-se:

IRPJ - RESSARCIMENTO - RATEIO DE DESPESAS - EMPRESAS DO MESMO GRUPO - NÃO CONFIGURAÇÃO DE RECEITA - LUCRO DA EXPLORAÇÃO - O ressarcimento da parcela da despesa rateada, por outra empresa do mesmo grupo empresarial, não representa receita para a empresa que suportou inicialmente todo o custeio, mas mero estorno daquele custo. [...] (Ac. 8ª Câmara do 1º CC 108-06.604/2001, DOU 06.10.2001)

No caso concreto, portanto, para fins de identificação da origem dos depósitos bancários faz-se necessária tão somente a análise dos elementos de prova que demonstrariam que ingressos de recursos em questão dizem respeito a reembolsos de despesas suportadas inicialmente pela recorrente e alvo de posterior rateio entre diversas empresas do grupo.

Pois bem, a recorrente anexou à sua impugnação os seguintes documentos (doc. 4): registros contábeis a título de reembolso de despesas, contratos de câmbio relativos ao ingresso de recursos a título de reembolso, avisos de recebimento emitidos pelas instituições financeiras, e as correspondentes notas de débito emitidas por ela no exato valor dos reembolsos.

Argumenta ainda a recorrente que em relação às notas de débito, tais documentos foram denominados "*Invoices*", ou seja "faturas", que seria a prática internacional do grupo, mas não corresponderiam a cobranças por serviços prestados, mas sim meros reembolsos de custos. Arremata que, apesar dessa inconsistência, os documentos internos de fato funcionariam como notas de débito, visto que se prestariam ao efetivo reembolso

Sobre o tema, assim discorreu o voto condutor da decisão recorrida:

*Evidentemente, as provas apresentadas não permitem concluir que o depósito bancário ora sob análise tem por origem reembolsos de despesas pagas pela MC CANN no interesse da empresa MCCANN ERICKSON LATIN AMERICA COORDINATION, sediada nos EUA. Os documentos sugerem, pela presença do termo "*invoices*", que a MC CANN prestou serviços à MCCANN ERICKSON LATIN AMERICA COORDINATION e foi remunerada por isso [...]*

Não há como aferir, a partir desses documentos, se as supostas despesas pagas em favor de terceiros foram efetivamente incorridas, em qual interesse foram elas incorridas e qual o critério utilizado para rateá-las.

Em seu recurso voluntário, aduz ainda a recorrente que cobrou tais valores porque o escritório brasileiro cobria a região da América Latina e concentrava uma série de tarefas (sobretudo *back-office*) que eram de interesse dessas outras empresas do grupo e, conseqüentemente, usufruídas nas regiões específicas e os valores que foram cobrados e remetidos ao Brasil corresponderiam totalmente a reembolso de despesas. Salienta que a comprovação de seus argumentos pode ser verificada nas próprias invoices, pois todas conteriam a descrição dessas despesas e estariam individual e pormenorizadamente discriminadas nos respectivos contratos de câmbio (cita como exemplo o contido ao final das fls. 1029, 1042, 1176, ...). Esse conjunto de provas demonstraria, de formal cabal, a origem dos valores recebidos do exterior.

Por fim, sobre o tema, esclarece:

Aqui é válido ressaltar que, ao contrário do alegado na decisão recorrida, nem toda invoice embasa uma prestação de serviço. O termo empregado internacionalmente no grupo (invoice) é genérico e utilizado para instrumentalizar quaisquer cobranças, razão pela qual uma invoice não possui como reflexo imediato e automático uma prestação de serviço (e, ainda que tivesse, pelo menos em relação a PIS e COFINS haveria isenção porque os pagamentos vieram do exterior, como veremos adiante). Nas operações com as agências brasileiras o grupo passou a empregar o termo "debit note" para evitar novas interpretações distorcidas.

Pois bem, compulsando os elementos de prova, convenci-me que os argumentos da recorrente devam ser acatados: (i) os documentos se referem a despesas com pessoal (folha de pagamento, encargos, benefícios e despesas de viagem) pagos pela recorrente e repassados para a McCann Erickson Latin America Coordination; (ii) pequenas despesas de viagem, refeição, transporte, estacionamento, entre outras, além de reembolso de serviços de consultoria contratados de terceiros locais para implementação de software que seria utilizado na administração dessas empresas latino-americanas. Como bem esclareceu a recorrente, tratam-se de despesas de serviços usufruídos por todas as empresas na América Latina e, por isso, houve reembolso a recorrente com valores depositados em sua conta bancária, via contrato de câmbio.

Em seu recurso a recorrente anexou ainda (doc. 04) planilhas e lançamentos contábeis relativos aos gastos com pessoal, com a discriminação, por pessoa, dos gastos reembolsáveis, e também despesas extraordinárias (por exemplo, reembolso de um processo trabalhista de funcionário que trabalhou para todas as empresas do grupo), além de pagamento para uma associação de classe que sequer está situada no Brasil. Além disso, todas despesas eram muitas vezes formalizadas e comunicadas à empresa que fez os reembolsos (McCann Erickson Latin America Coordination), conforme pode ser observar no documento intitulado "*Intercompany Pre-Approval Form*".

Adicionalmente, como bem frisado pela recorrente, as atividades das agências de propaganda são disciplinadas pela Lei nº 4.680/65 e pelo Decreto nº 57.690/66, diplomas esses que deixam claro o funcionamento das agências no que diz respeito ao pagamento e reembolso de despesas. Destaco os seguintes dispositivo do citado Decreto:

Art. 7º Os serviços de propaganda serão prestados pela Agência mediante contratação, verbal ou escrita, de honorários e reembolso das despesas previamente autorizadas.

[...]

Art. 9º Nas relações entre a Agência e o cliente serão observados os seguintes princípios básicos:

[...]

III - A Agência obrigar-se-á a apresentar ao Cliente, nos primeiros dias de cada mês, uma demonstração dos dispêndios do mês anterior, acompanhada dos respectivos comprovantes, salvo atraso por parte dos Veículos de Divulgação, na sua remessa.

IV - O Cliente comprometer-se-á a liquidar à vista, ou no prazo máximo de trinta (30) dias, as notas de honorários e de despesas apresentadas pela Agência.

[...]

Art 15. O faturamento da divulgação será feito em nome do Anunciante, devendo o Veículo de Divulgação remetê-lo à Agência responsável pela propaganda.

Finalizando seus argumentos, a recorrente carrou aos autos no momento da apresentação da impugnação documentos comprobatórios das despesas objeto de reembolso (registros contábeis a título de recursos transitórios (agências), bem como extratos bancários, recibos, contratos de câmbio, notas de débito emitidas pela Recorrente e notas fiscais de terceiros) assim organizados:

Banco	R\$	Anexo	Item
Citibank	1.601.302	A	02, 06, 07, 10, 11, 13, 14, 15, 18, 22, 26, 27, 37
Itaú	122.066	B	05, 07, 08, 09, 10, 15
Santander	797.779	C	02, 07, 09
Unibanco	605.002	D	63, 101, 107, 108, 178, 179, 217, 218, 224, 236, 255, 265, 267, 272, 273, 302, 340, 359, 365, 405, 429, 510, 514, 521, 529, 530, 532, 533

Novamente entendo assistir razão à recorrente.

A fim de dirimir algumas dúvidas levantadas pela decisão de primeira, alguns comentários adicionais fazem-se necessários.

Destaco trecho do aresto recorrido a respeito do tema:

Tampouco nesse caso há qualquer indicio de que o depósito bancário ingressado na conta da MC CANN tem por origem reembolso de despesas com veículos de divulgação. Esse documento, pelo contrário, sugere que a MC CANN foi subcontratada pela MCCANN ERICKSON (ÍNDIA) PVT LTD para a prestação de serviços de publicidade.

À fl. 788, é apresentado documento de emissão da MC CANN, com a indicação "INVOICE 06.F.09", datado de 22/06/2006, e com referência à MCCANN ERICKSON ÍNDIA, no qual são feitas as seguintes observações: "Client: Coca-cola índia - Usage rights for 6 months of the TV spot convocados - Coca cola Talents". Também esse documento sugere subcontratação da MC CANN pela MCCANN ERICKSON (ÍNDIA) PVT LTD, para a prestação de serviços de publicidade à Coca-Cola indica, serviços esses consistentes no direito à utilização, por seis meses, da peça publicitária "Convocados". Essa suspeita é confirmada pelas Notas Fiscais juntadas às fls. 799 e 803, emitidas, respectivamente, por CONTEÚDO CRIATIVO PRODUÇÕES ARTÍSTICAS LTDA e por SEAGULLS FLY LTDA, nas quais são cobrados cachê e direitos autorais relacionados ao filme "Convocados".

Evidentemente, a MCCANN ERICKSON (ÍNDIA) PVT LTD não é um veículo de divulgação. Trata-se de agência de publicidade, integrante do mesmo grupo da MC CANN, de modo que os recursos remetidos por aquela empresa a esta, em virtude de serviços de publicidade prestados à Coca-Cola índia não podem ser reputados reembolso de despesas pagas a veículos de divulgação. Nenhum dos documentos apontados demonstra o pagamento de despesas com veículos de divulgação.

Com a devida vênia, não foi isso que ocorreu.

Na realidade, a recorrente foi intermediária na contratação de direito de autor detidos por brasileiros para esse fosse utilizado em campanha publicitária desenvolvida pela MC CANN da Índia. Para se chegar a essa conclusão basta analisar as notas fiscais emitidas pelos detentores desses direitos (fls. 799, 803 e 807) onde resta evidente que essa utilização será realizada na Índia. Nesse mesmo sentido aponta o documento de fl. 807 (ordem interna de aprovação) por meio do qual a empresa do grupo localizada na Índia realizou o pedido de intermediação à recorrente.

Destaco ainda outra passagem do voto condutor da decisão recorrida:

No tocante ao depósito no valor de R\$ 763.727,16, datado de 15/01/2009, ocorrido na conta da MC CANN mantida junto ao SANTANDER, os documentos de fls. 1814-1822 nada comprovam quanto à respectiva origem. Não foi apresentada nota fiscal ou qualquer outro documento que coincida em data e valor com o depósito e que comprove a respectiva origem. No documento de fl. 1814 a impugnante apenas registro que houve recebimento do cliente SANTANDER.

A esse respeito, esclarece a recorrente que esse valor diz respeito a reembolso por gastos com veiculação de campanha do cliente Santander. Para comprovar suas alegações anexou ao recurso (fl. 2254) cópia da nota fiscal de faturamento gerada contra Santander no dia 08/01/2009, no valor de R\$ 842.500,80, bem como o "*Pedido de Inserção*" que autorizou a veiculação da propaganda (fl. 2247), realizada pela Editora Abril S.A. (nota fiscal nº 477471, emitida dia 26/12/2008, como valor bruto a pagar de R\$ 842.500,80 – fl. 2248).

É importante ressaltar que no corpo da nota fiscal (e também no boleto bancário fl. 2249) é mencionada a concessão de um desconto condicional de 9,35% (R\$ 78.773,84), desde que o pagamento fosse realizado até o prazo de vencimento (15/02/2009). E assim procedeu a recorrente, que realizou o pagamento no dia 23/01/2009 (cópia de comprovante anexa ao recurso voluntário – fl. 2249).

Como fora concedido o mesmo desconto financeiro ao Santander, o valor questionado pelo Fisco é exatamente o valor líquido pago a Editora Abril S/A pela recorrente e posteriormente reembolsado pelo cliente Santander, no valor de R\$ 763.727,16.

Desse modo, resta evidente que os ingressos em questão tratam-se de reembolsos de despesas, ou seja, justificadas estão as origens dos depósitos bancários, não se tratando de renda tributável, afastando-se, portanto, a presunção legal de omissão de receita de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, e, no mérito, por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto