



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

Processo nº 19515.722359/2011-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.464 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2013
Matéria IRPJ - PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS
Recorrente NEC LATIN AMERICA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS PRESENTES.

Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente e quando se verificam presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo e eventual descompasso entre seu conteúdo e o lançamento não acarreta a nulidade deste.

CERCEAMENTO DE DEFESA. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL DE DILIGÊNCIA E DE FISCALIZAÇÃO.

Não dá causa a cerceamento de defesa, a entrega de mandado de procedimento fiscal de diligência, quando o contribuinte toma conhecimento da fiscalização através de vários termos fiscais, com informações precisas do objeto, conteúdo e alcance do procedimento fiscal que se realiza, incluindo menção a possível lançamento.

PERDA NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. GLOSA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONTROLE, COLIGAÇÃO OU INTERLIGAÇÃO ENTRE MUTUANTE E MUTUÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 6º). Ausente a comprovação de controle, coligação ou interligação, pode a pessoa jurídica

deduzir perda no recebimento de créditos desde que preenchidos os demais requisitos legais.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de voto, rejeitar as arguições de nulidade, e, no mérito, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

O auto de infração foi lavrado em 22/12/2011. Os fatos apurados pela Autoridade Lançadora estão descritos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1111 a 1143).

O Contribuinte foi intimado a esclarecer o motivo da baixa da conta do ativo “121320102” no ano calendário de 2006 (mútuos com “COBOTEL”).

Em atendimento à intimação, o contribuinte informou que a baixa do ativo se deu nos termos das normas contábeis e fiscais aplicáveis às hipóteses de inadimplência, particularmente o art. 177 e seguintes da Lei nº 6.404/76 e o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

Reintimado a prestar esclarecimentos sobre os contratos de mútuo entre NEC e COBOTEL, informou o contribuinte:

- que a provisão foi contabilizada no ano-calendário de 2002, mas foram adicionadas ao lucro líquido do exercício para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

- que, para fins de recebimento do crédito, foram adotadas todas as medidas possíveis, conforme legislação de regência, inclusive cobrança judicial;

- que não dispunha da documentação de constituição da COBOTEL, necessitando de dilatação de prazo para atender à intimação, haja vista que as operações originais de crédito datavam de mais de uma década;

Além das informações prestadas, o contribuinte também apresentou documento com tradução juramentada de parte de algumas peças do expediente original relativo à ação executiva instituída por NEC DO BRASIL S/A em face de COBOTEL LTDA. De tal documentação extrai-se que COBOTEL seria devedora da NEC DO BRASIL S/A da importância de US\$ 34,425,684.29.

Em complemento as respostas anteriores, informou ainda o contribuinte que não possuía o documento de constituição de COBOTEL.

Em nova intimação, lavrada em 24/10/2011, o contribuinte foi instado a responder a 14 quesitos.

Entendeu a Fiscalização que o contribuinte não atendeu às intimações sobre a apresentação do contrato social da COBOTEL, lavrando “AUTO DE EMBARAÇO”.

Ainda assim, alegou a Fiscalização que o contrato de constituição da Cobotel e suas alterações não foi apresentado. Contudo, em 20/12/2011 o contribuinte apresentou documento em língua estrangeira, o qual declarava os poderes especiais que tinham certas pessoas para firmar em nome da Cobotel os contratos de empréstimos nas datas em que foram assinados. Esse documento não foi aceito pela Autoridade Fiscal, por estar em desacordo com a legislação (desacompanhado de tradução juramentada).

Em relação às bases de cálculo de IRPJ e CSLL, a Fiscalizada procedeu à exclusão, no ano-calendário de 2006, de R\$ 97.738.741,28 referentes à provisão para perdas com Cobotel, constituída no ano de 2002.

O relatório da decisão de primeira instância, retrata bem as questões de fato ocorridas, conforme transcrito a seguir:

15. À época dos fatos, a então NEC DO BRASIL S.A. firmou contrato de leasing com COTAS, empresa sediada em Santa Cruz de La Sierra, Bolívia, para instalação de 145.000 linhas telefônicas. Conforme documentação apresentada, NEC subcontratou uma empresa sediada na Bolívia (COBOTEL), competente tecnicamente para realizar os trabalhos. Essa empresa adquiriria os equipamentos da NEC, manteria a propriedade dos bens e realizaria operação de leasing operativo perante COTAS.

16. A NEC cedeu à COBOTEL as obrigações e direitos estabelecidos nos Contratos com COTAS. A COBOTEL contratou financiamento junto ao BNDES para cobrir todos os gastos com equipamentos. A NEC financiou as demais despesas, sendo essa a razão dos mútuos (viabilizar alguns gastos da COBOTEL para que essa pudesse operar e adquirir seus serviços e equipamentos).

17. O contrato de leasing entre COTAS e NEC foi assinado em 16 de outubro de 2005, ao qual foi dada a denominação "PROJECTO LEASING". Do acordo celebrado entre as partes, a Autoridade destacou:

" Treinamento técnico do peçoal designado por COTAS LTDA, mediante o fornecimento de instrutores, apoio logístico, aulas, materiais, documentação, passagens e viáticos, nos centros destinados pela NEC DO BRASIL para este fim. (item 2.8)

8 - Das Obrigações das Partes:

Por parte da NEC do Brasil

8.1.6) - Capacitar o **peçoal designado por COTAS LTDA**, para operação, exploração e manutenção preventiva e corretiva dos Sistemas e equipamentos fornecidos por NEC DO BRASIL.

8.1.9 - Permitir **que técnicos autorizados por COTAS LTDA**, realizem a fiscalização, seguimento da execução de cada Projeto Executivo, oferecendo-lhes a máxima colaboração e informação para o bom desempenho de suas funções, seja no processo de fabricação dos equipamentos e materiais, montagem dos mesmos ou na execução das obras da Unidade Externa.

8.2 - Por parte de COTAS LTDA:

8.2.6 - Assumir a responsabilidade pela administração, exploração, operação e manutenção dos equipamentos e sistemas instalados pela NEC DO BRASIL.

9 - Da Participação das Partes

(...)

A utilização de subcontrantes para as obras das unidades externas não significam liberação das obrigações da NEC DO BRASIL quanto as responsabilidades globais contidas no presente contrato, a qual se constitui responsável pela entrega do sistema funcionando em regime de chave na mão satisfatória a COTAS LTDA.

11.2.1 - DAS CONDIÇÕES DE PAGAMENTO:

(...)

11.2.4 - Os pagamentos da NEC DO BRASIL serão efetuado na conta bancária da NEC DO BRASIL no exterior ou na Bolívia, conforme comunicada por escrito a COTAS LTDA. (grifamos)

19 - DA PROIBIÇÃO DE SUBSTABELECIMENTO

Nenhuma das partes poderá substabelecer ou transferir no todo ou em parte a terceiro ou terceiros o presente contrato sem o consentimento prévio pela parte contaria. ”

18. Em janeiro de 2003, COTAS LTDA (Proponente), COBOTEL (Credora) e NEC (Fornecedora) firmaram um Memorando de Entendimento (doc 3).

19. A Autoridade Fiscal, dos pontos descritos até então, destaca que NEC firmou com COTAS o Contrato de Arrendamento Mercantil pelos quais se comprometeu a fornecer equipamentos e serviços referentes a sistemas de telefonia; NEC cedeu à COBOTEL os créditos que detinha contra COTAS em decorrência dos CONTRATOS permanecendo como fornecedora de equipamentos e serviços; COTAS pretende recorrer ao mercado financeiro e levantar fundos para quitar a dívida para com COBOTEL em sua totalidade até 30.09.2003; COBOTEL deseja aceitar a proposição de COTAS.

20. Foi celebrado em 26 de maio de 2003 o Aditivo nº 1 ao Memorando de Entendimento, que tratou das alterações de valores e datas de pagamentos pela COTAS à COBOTEL. Em 2 de agosto de 1996, a NEC DO BRASIL S.A cedeu e transferiu a

totalidade de seus créditos devidos pela COTA LTDA à COBOTEL.

21.De forma a operacionalizar o Projeto, a empresa NEC subcontratou para realizar os trabalhos uma empresa sediada na Bolívia, COBOTEL, empresa essa que adquiriria os equipamentos da NEC, manteria a propriedade dos bens e realizaria operação de leasing operativo perante COTAS. Em agosto de 1996, a NEC DO BRASIL S.A cedeu e transferiu a totalidade de seus créditos devidos pela COTA LTDA à COBOTEL.

22.COBOTEL foi criada em 13/05/1996, com capital de 50.000,00 (cinquenta mil bolivianos). Observa a Fiscalização que em 02/08/1996 COBOTEL recebia para execução contratos no valor de milhões de dólares.

23.Sobre a data de constituição de COBOTEL, a Fiscalizada informou que a empresa foi criada devido ao plano de negócios desenhado por COTAS, que exigia que os serviços fossem prestados por equipamentos operados na modalidade leasing por empresa estabelecida na Bolívia, que operasse essa modalidade de contratação e em relação à qual COTAS tivesse proximidade. Porém, a Fiscalização afirma que não encontrou nos documentos fornecidos pela diligenciada nenhuma cláusula que tratava da obrigatoriedade de uma empresa sediada na Bolívia para execução do trabalho.

24.O Contribuinte ainda respondeu à Fiscalização que COBOTEL foi mais que uma subcontratada da NEC, pois COBOTEL assumiu todos os direitos e obrigações relativos à execução dos contratos de leasing, enquanto que a NEC permanecia como garantidora dos bens e equipamentos da perspectiva tecnológica. Por sua vez, a NEC impôs a COTAS e a COBOTEL que, para atuar como intermediária na operação, COBOTEL deveria aceitar entre seus sócios e no seu corpo técnico representantes indicados por ela, com poderes para fiscalizar a adequada aplicação dos recursos financeiros, vetar condutas empresarialmente nocivas ao cumprimento dos compromissos assumidos e garantir a técnica na implantação dos projetos. O corpo técnico fiscalizava a administração do dinheiro e checava a qualidade dos serviços prestados pelo pessoal contratado por COBOTEL.

25.Os sócios pessoas físicas da COBOTEL eram, como informado pela Fiscalizada, empregados da NEC e tinham poder de comando e amplos poderes administrativos e técnicos. Apesar de ser intimada diversas vezes, os sócios pessoas jurídicas de COBOTEL não foram informados, exceto pelas pessoas físicas que eram empregados da NEC.

26.Os sócios pessoas físicas de COBOTEL tinham participação irrisória no capital da empresa, apesar da Fiscalizada afirmar peremptoriamente não ter o documento da constituição da COBOTEL.

27. Para a Autoridade Fiscal, o comportamento acima descrito indica o evidente objetivo da NEC em ocultar a informação sobre a constituição da COBOTEL, o que levaria a comprovar que ela foi constituída como uma empresa pertencente ao seu grupo econômico. Segundo entende, as respostas e documentos apresentados pela diligenciada denotam que a empresa COBOTEL é totalmente controlada pela NEC.

28. Em resposta à Intimação, NEC disse que recebeu de COBOTEL, como garantia para transferir a cessão de direitos nos contratos que tinha contra a COTAS, letras de câmbio entre NEC e COTAS. Argumenta a Fiscalização que a operação efetuada entre NEC e COBOTEL caracteriza-se como uma operação entre empresas do mesmo grupo econômico, pois se feita com empresa independente não teria sido efetuada da forma indicada. Esse entendimento é corroborado com os documentos apresentados no dia 20/12/2011.

29. Foi apresentada cópia de um processo, com tradução juramentada, em que a NEC DO BRASIL S.A. propôs contra a COBOTEL uma Ação Executiva de Cobrança, distribuída ao “Juiz do 9o Tribunal de Vara Civil” em 31/05/2005. A ação foi proposta cobrando o valor de US\$ 34.425.684,29 que é consequente da não obediência do dever de pagar uma obrigação emergente de um contrato de reconhecimento de dívida.

30. COBOTEL, devidamente intimada da ação, não opôs as exceções previstas no Processo e tampouco pagou as obrigações. Foi proferida sentença favorável a NEC do Brasil, notificada em 27 de setembro de 2005. A COBOTEL foi notificada em 13 de outubro de 2005.

31. A empresa COBOTEL não possuía veículos ou imóveis registrados em seu nome. US\$ 3,304.51 foram remetidos pelo Banco Santa Cruz S.A. à autoridade judicial. A sentença transitou em julgado em 27 de outubro de 2005 sem qualquer recurso proposto por parte da COBOTEL.

32. A Autoridade Fiscal descreve a existência de um plano que acaba culminando com a exclusão do seu lucro líquido do valor da provisão sobre perdas no valor de R\$ 97.738.741,28. Reproduzimos, a seguir, as etapas desse plano indicadas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1131 a 1133):

“ O plano é detectado ao constataremos a existência de uma sequência de atos ou negócios em que um passo subsequente nunca será dado se o anterior não for realizado. As etapas não têm causas autônomas; a causa é única e está vinculada ao complexo de etapas; cada etapa só se justifica em função do conjunto.

Vejamos:

1 - Contrato de Leasing de Equipamentos e Serviços entre a NEC e COTAS; (16/10/1995)

2 - Criação da COBOTEL com sócios pessoa jurídica¹⁷ e pessoas físicas empregados da NEC; (13/05/1996). Os funcionários da NEC sócios da COBOTEL a administravam financeiramente e tecnicamente;

3 - Instrumento Particular de Cessão de Contrato (projeto executivo nº 1), com anuência de COTAS em que a cedente NEC DO BRASIL cede e transfere a CESSIONÁRIA - COBOTEL a totalidade dos créditos devidos pela COTAS LTDA¹⁸; (02/08/1996);

4 - Em 2002 a NEC provisiona perdas com a COBOTEL;

5 - Documento Particular de Memorando de Entendimento entre COTAS, COBOTEL e NEC com proposta de pagamento pela COTAS à COBOTEL da dívida existente; (10/01/2003);

6 - Aditivo nº1 ao Memorando de Entendimento, com nova proposta de quitação da dívida pela COTAS à COBOTEL, cuja validade do documento foi até 30/11/2003; (26/05/2003);

7 - Assinado documento transacional entre **NEC e COBOTEL** em que esta reconhecia a dívida com aquela e firmavam compromisso de pagamento (04/02/2004);

8 - Em 31 de maio de 2005 a NEC DO BRASIL S.A propõe junto ao Senhor Juiz da Vara Cível e Comercial de Turno desta Capital uma **AÇÃO EXECUTIVA DE COBRANÇA** contra a **COBOTEL** exigindo o valor de, além dos juros já acessórios acordados no referido contrato transacional. Requer que seja expedido o correspondente mandado de embargo sobre **os bens** que sejam reconhecidos como de propriedade da sociedade executada Compañía Boliviana de Telecomunicações Ltda (COBOTEL), em quantidade suficiente para cobrir a dívida buscada, juros, custas e honorários advocatícios. (grifamos). No dia 17/06/2005 o MM. Juiz determinou a intimação da COBOTEL pagar a favor da NEC DO BRASIL AS, a soma de US\$ 34.425.684,29. No dia 22/06/2005 a COBOTEL, por intermédio de seu gerente Sr. Gerente, Augusto César Baldvieso Ochoa, foi notificado. O MM Juiz proferiu sentença em 8 de setembro de 2005, alegando que no prazo previsto o obrigado não pagou a obrigação assumida determinando que a ação seja levada até

o estado de arremate e leilão dos bens embargados ou a serem embargados para que, com o produto de sua venda, seja paga demandante a soma de US\$ 34.425.684,29, mais juros, danos e prejuízos. Em 25 de outubro de 2005 a NEC por intermédio de seus advogados requereu ao MM. Juiz que seja expedido um certificado no qual constem os seguintes pontos: 1- Que o processo referido no preâmbulo, foram anexadas as certificações emitidas tanto pelos escritórios de trânsito, quanto pelo registro de direito Reais, que comprovam que a devedora COBOTEL não conta com veículos nem imóveis registrados em seu nome. 2 - Que, conforme consta às fls. 30 do expediente, o Banco Santa Cruz AS, mediante seu ofício, CITE : DSO -0878/2005 DE 27/06/05 certificou a retenção de fundos da devedora COMPAÑÍA BOLIVIANA DE TELECOMUNICACIONES LTDA (COBOTEL), na quantia de US\$3.304,14 e 3 - Que, além da retenção acima referida, não foi efetuado no processo o embargo de nenhum outro bem. Em 23 de janeiro de 2006 foi certificado pelo Nono Tribunal de Vara Civil e Comercial da Capital que a sentença prolatada em 08/09/2005 transitou em julgado. Em 25 de janeiro de 2006 foi certificado que a assinatura e rubrica no traslado de 23 de janeiro de 2006 corresponde à Dra. Mirian Roseli Terrazas, secretária advogada do 9o Tribunal da Vara Civil e Comercial da Cidade de Santa Cruz de La Sierra. Assinado pelo MM. Juiz Dr. Jesus Chuquimia Zeballos;

9 - Em fevereiro de 2006 a NEC do Brasil S.A, excluiu do seu lucro líquido para apuração do lucro real o valor da provisão sobre perdas no valor de R\$ 97.738.741,28.

(17 A diligenciada apesar de várias vezes intimada não apresentou o contrato de constituição e suas alterações da NEC.

18 Os outros projetos executivos também foram cedidos à COBOTEL) ”

33.A Autoridade Fiscal argumenta que a NEC DO BRASIL S.A administrava financeiramente e tecnicamente a COBOTEL. Assim, ao perceber que COTAS poderia atrasar os pagamentos à COBOTEL, fez a provisão para perdas em 2002 relativos aos contratos de mútuo.

34.Ao propor a ação de execução contra COBOTEL, a NEC tinha o perfeito conhecimento de toda a situação da empresa, dos bens, das contas bancárias, já que seus funcionários participavam da administração da COBOTEL.

35. *Observa a Autoridade Fiscal que a NEC, em nenhum momento, solicitou ao Juízo os embargos dos direitos da COBOTEL sobre COTAS, já que COBOTEL tinha créditos a receber de COTAS. Em seguida, levantou questionamentos sobre o destino do dinheiro e sobre o comportamento dos sócios de COBOTEL também funcionários da NEC.*

36. *A Autoridade Fiscal afirmou que a NEC, sabendo da situação da COBOTEL, preferiu acioná-la, pois neste caso poderia manipular o processo, deixando transitar em julgado a sentença favorável à NEC. Ao propor a ação, a NEC tinha perfeito conhecimento da impossibilidade do objeto do negócio jurídico. Nesse caso, ocorreu Fraude à Lei, prevista no artigo 166, VI, do Código Civil Brasileiro, que é a impossibilidade do objeto do negócio jurídico, que o faz nulo.*

37. *Ressaltou que o documento denominado Memorando de Entendimento, celebrado entre COTAS, COBOTEL e NEC, em 10 de janeiro de 2003, seria regido pelas leis da República Federativa do Brasil, elegendo o Foro da Cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, com renúncia a qualquer outro, por mais privilegiado que seja para dirimir quaisquer dúvidas a respeito desse Memorando.*

38. *Para a Autoridade Fiscal, no caso examinado, tem-se uma impossibilidade física (natural) do objeto do negócio jurídico. A impossibilidade física existe quando o objeto do negócio refere-se a coisa que não existe nem pode existir, ou a coisa que, por sua própria natureza, não seja provável, ou, ainda, o fato (prestação) absolutamente impossível de realizar-se.*

39. *A ação de cobrança contra a COBOTEL foi proposta na Bolívia, conforme previa o Contrato Transacional celebrado entre as partes, na cláusula 3.4. (tribunais de Santa Cruz de la Sierra, Bolívia, ou de São Paulo).*

40. *Ao fazer o procedimento judicial contra a COBOTEL na Bolívia, a NEC sabia que nada ia receber. Assim, pela legislação fiscal brasileira, teria, com o trânsito em julgado da ação, a possibilidade de baixar a provisão de perdas contra o mútuo a receber, podendo excluir do Lucro Líquido, quando da apuração do Lucro Real, o valor da baixa, aplicando o artigo 9º da Lei 9.430/96.*

41. *A intenção da NEC não era receber de COBOTEL, mas produzir documentos para conseguir excluir esta perda do Lucro Líquido quando da apuração do Lucro Real. O artigo 9º da Lei 9.430/96, sobre esta matéria dispõe o que as perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real. Porém, conforme § 6º, não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas.*

42.O parágrafo § 6º do artigo 9o da Lei 9.430/96 impossibilita a dedução de perdas nos casos que menciona.

43.A Autoridade Fiscal disse que a NEC DO BRASIL S.A montou a COBOTEL, sendo que parte dos sócios pessoas físicas eram também seus empregados, com participação minoritária, como afirma a própria NEC, mas com amplo poder de administração financeira e técnica.

44.A Fiscalizada não declinou o nome do sócio majoritário, alegando falta de documentos e que já tinha se passado mais de 10 anos, sendo portanto desnecessária sua apresentação. A Autoridade Fiscal cita normas legais e do Conselho de Federal de Contabilidade de forma a sustentar que o Contribuinte deveria ter mantido a documentação solicitada, sendo, assim, improcedente a argumentação de que a falta de documentos deveu-se ao tempo decorrido.

45.A falta de apresentação da constituição da **COBOTEL** e possíveis alterações é totalmente improcedente e tinha como objetivo o embaraço à fiscalização com o intuito de esconder do poder público a verdadeira composição social da **COBOTEL**.

46.Em seguida, a Fiscalização retorna à questão da fraude à lei. O Contribuinte monta determinada estrutura comercial que se enquadra em uma norma de contorno para “driblar” outra norma, a contornada. Com isso, pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa).

47.A NEC DO BRASIL SA colocou como sócios da COBOTEL vários de seus empregados, que geriram administrativamente e tecnicamente a empresa. Do exame dos documentos apresentados, observa-se que qualquer ato administrativo ou técnico está vinculado a concordância da NEC DO BRASIL S.A. É a NEC DO BRASIL S.A, através de sócios, pessoas físicas, seus empregados e subordinados à sua administração, quem administrava a COBOTEL.

48.Para a Fiscalização, aplica-se o previsto no § 6o do artigo 9o da Lei 9.430/96, que é a norma contornada, que trata da não dedutibilidade da perda no caso nela previsto.

49.Na ação judicial proposta, o objeto do negócio jurídico era impossível de ser atingido, pois a COBOTEL não tinha imóveis, móveis e disponibilidade financeira que desse suporte aos propósitos da ação. Esse fato era de conhecimento da NEC DO BRASIL S.A. Caso a NEC recebesse os créditos da COBOTEL contra a COTAS, o seu objetivo de excluir a baixa da provisão do mútuo na ação não seria alcançado. A finalidade da ação foi de criar um fato jurídico para poder usufruir do artigo 9o da Lei 9.430/96 e nunca foi o recebimento de alguma coisa para ressarcir seu possível prejuízo.

50.A NEC DO BRASIL S.A., para continuar controlando toda a operação com a COTAS, criou a COBOTEL com interpostas pessoas que eram os seus empregados. Desta forma ela tinha todo o controle das operações. Isto fica claro em toda documentação apresentada pela diligenciada.

51.A Autoridade Fiscal finaliza observando que o Contribuinte não apresentou a sentença original estrangeira que deveria conter o visto consular e nem a prova de sua homologação, que é um processo que visa conferir eficácia a um ato estrangeiro no território brasileiro. Qualquer provimento, inclusive não judicial, proveniente de uma autoridade estrangeira só terá eficácia no Brasil após sua homologação pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme art. 4º da Resolução n. 09/STJ, de 04/05/2005. Assim, a sentença apresentada sem os requisitos legais não produz efeitos no território brasileiro.

52.Enquadramento legal:

Arts. 9º e 44, II, da Lei nº 9.430/96; art. 250, inciso I, do RIR/99; art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 273 do RIR/99, art. 37 da Lei nº 10.637/02; arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” da Lei nº 5.172/66.

O contribuinte foi cientificado da autuação em 22/12/2011, apresentando impugnação de fls. 1393-1461 em 20/01/2012, a qual, em resumo, aduz que:

- Preliminarmente, a Impugnante alegou a nulidade do auto de infração, em especial quanto a questões ligadas a expedição e prorrogações de Mandados de Procedimento Fiscal – MPF;
- Alega que a maior parte do procedimento foi realizada com base em MPF-Diligência, o que a levou a entender que não estava sob fiscalização direta, mas que cumpria seu dever de colaboração com a Administração com relação a uma “diligência”;
- em 20 de dezembro de 2011, foi emitido o MPF de n.º 08.1.90.00-2011-03728-7, dessa vez com a natureza de fiscalização (MPF-F), relativo ao IRPJ do ano de 2006. O que seria lógico entender é que, a partir desse MPF-F, seria iniciado um procedimento de investigação do IRPJ recolhido pela Impugnante em 2006, a fim de verificar a sua regularidade perante a administração tributária; dois dias após incluiu-se a CSLL entre os tributos fiscalizados e, na mesma data, já lhe foi dada ciência dos autos de infração, exatamente na mesma data em que tomou ciência do MPF-Fiscalização; tais fatos levariam à nulidade da autuação.
- Alega ainda que, além de infringir as normas atinentes ao MPF, desrespeitou-se também os princípios básicos do processo administrativo, expressos no artigo 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (Lei de processo Administrativo Federal);

- Argumenta ainda que os prazos de 5 dias concedidos pelo Fisco eram insuficientes para se alcançar os documentos e informações solicitadas, ainda mais alguns dos quais se exigia tradução juramentada, demonstrando o pouco zelo da Fiscalização;
- A esse respeito, ataca ainda a lavratura do Auto de Embaraço à Fiscalização, principalmente porque, em pouco mais de 60 dias, período decorrido entre a emissão do MPF-D em 30 de setembro de 2011 e a lavratura do referido Auto de Embaraço em 6 de dezembro de 2011, a Impugnante recebeu sete Termos de Intimação, contendo 22 quesitos, sendo que 20 deles foram respondidos até a data da lavratura do Auto de Embaraço à Fiscalização e dentro dos apertados prazos concedidos pela Autoridade Fiscal;
- Os autos de infração seriam nulos também por ausência de indicação da base legal para a glosa das despesas. Alega que a infração relativa ao IRPJ teve como fundamento legal para a glosa das despesas o artigo 250, I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda ("RIR/99" - Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). O artigo trata genericamente de valores que devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ, e não haveria a indicação de qualquer situação específica na qual se encaixaria a Impugnante;
- No mérito, a Impugnante defende o cancelamento dos autos lavrados, porque restringiram a dedutibilidade de despesas sem que estivesse caracterizada a hipótese legal que autoriza a sua aplicação;
- Não seria razoável entender que a empresa NEC sustentou um suposto “plano” por 11 anos simplesmente para reconhecer a perda do valor mutuado acrescido de juros, e então poder deduzir as respectivas despesas para fins do IRPJ e da CSLL, conforme apontado pela Fiscalização;
- A própria Fiscalização, em nenhum momento, nega que efetivamente ocorreram os mútuos e que a COBOTEL deixou de pagar o que devia à Impugnante. O que a Fiscalização contesta - e é só o que está em questão no presente processo - é o preenchimento dos requisitos legais para a dedutibilidade das despesas pela Impugnante;
- Em continuação, a Impugnante trata do não cabimento da “fraude à lei” no caso em questão, e tampouco a possibilidade de sua aplicação pela autoridade administrativa, bem como o preenchimento dos requisitos legais para a dedutibilidade das despesas;
- Não seria hipótese de aplicação do art. 9º da Lei nº 9.430/96, nem do caput nem de nenhum de seus parágrafos. Isso porque o art. 9º da Lei nº 9.430/96 trata da dedutibilidade das perdas provisórias e não se aplicaria a perdas definitivas;
- Ou seja, as disposições do art. 9º da Lei 9.430/96 trazem uma presunção legal de perda efetiva, ou seja, dizem respeito a perdas provisórias, a créditos para os quais não foi dada quitação ao devedor, mas que já estejam vencidos

há um ou dois anos. Não se compreendem, aí, os créditos já liquidados, ou perdas definitivas por esgotamento dos meios legais de cobrança;

- O artigo é pensado para a dedução de perdas estimadas, provisionais. Não faz nenhum sentido condicionar a dedução fiscal ao prosseguimento das medidas de cobrança para perdas definitivas;
- A dedutibilidade das perdas definitivas não é, portanto, regulada pelo art. 9º da Lei 9.430/96, não havendo que se falar quer aplicação do §1º quer de “contorno” da norma do §6º;
- As provisões constituídas pela Impugnante em 2002 foram devidamente adicionadas à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Poderiam ter sido deduzidas para fins fiscais a partir de 2003, enquanto ainda provisórias, nos termos do §1º do art. 9º da Lei 9.430/96. A Impugnante é que adotou a posição conservadora de apenas deduzir tais despesas quando as perdas se revelaram definitivas, aí não mais com base na Lei 9.430/96, mas no regime geral de dedutibilidade de despesas, pelo que o cancelamento dos presentes autos de infração é medida indispensável;
- A Impugnante, por amor à argumentação, defendeu também a dedutibilidade de perdas efetivas, por depender apenas de a operação que as originou estar relacionada às atividades da empresa;
- No caso, os mútuos eram necessários para viabilizar a cessão de algumas das obrigações que a Impugnante assumiu perante Cotas, conforme exaustivamente demonstrado. É hipótese de aplicação do art. 299 do RIR/99, sendo que as perdas ora analisadas eram necessárias, usuais e normais ao ramo de atividade da Impugnante;
- O projeto na Bolívia deve ser analisado como um todo. A Impugnante assumiu perante COTAS o compromisso de fornecer equipamentos e serviços e cedeu o contrato à Cobotel, ficando porém responsável técnica e tecnologicamente pelos projetos;
- Diante disso, a Impugnante exportou cerca de US\$ 70 milhões em equipamentos para a Cobotel. Cobotel pagou pelos equipamentos, ficando inadimplente apenas com relação aos mútuos;
- Como resultado, na operação como um todo, embora a Impugnante não tenha conseguido recuperar os mútuos, exportou milhões de dólares em equipamentos e consolidou sua presença no mercado de telefonia boliviano;
- Em seguida, a Impugnante defendeu a impossibilidade de se presumir que os mútuos foram uma operação com empresa do mesmo grupo econômico, bem como a validade do processo de execução ajuizado contra a Cobotel;
- Não há provas de que a operação se deu entre partes ligadas e não é possível presumir tal circunstância. O processo de execução ajuizado contra a

Cobotel seguiu todos os trâmites legais daquele país e é plenamente válido para atestar a perda;

- A Autoridade Fiscal presumiu a vinculação entre a Impugnante e a Cobotel, de modo a enquadrar a baixa dos mútuos no parágrafo 6º do art. 9º da Lei 9.430/96;
- A Autoridade Fiscal sustentou o entendimento de que a Impugnante e a Cobotel eram empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. A Impugnante, ao contrário do que disse a Fiscalização, não se furtou à apresentação do documento de constituição da Cobotel. A Impugnante havia conseguido a declaração do representante legal da cobotel, que indica a composição societária da Cobotel desde a sua constituição, declaração que a Impugnante entregou à fiscalização (fls. 1075 a 1089 dos autos), antes do encerramento do procedimento de fiscalização;
- Ainda que se alegue se tratar de documento redigido em língua estrangeira, a identificação da composição societária não demandaria o mínimo conhecimento da língua espanhola. Imediatamente após a apresentação desse documento, a Autoridade Fiscal lavrou os autos de infração, sem dar oportunidade de a Impugnante juntar a tradução juramentada;
- A Impugnante solicitou a tradução juramentada do referido documento, juntando-o presente Impugnação (Doc. 8). Esse documento confirma a informação de que a Impugnante nunca fez parte do quadro societário desta empresa;
- A demonstração de que não há vínculo de controle, coligação ou interligação entre a Impugnante e a Cobotel é suficiente para afastar a aplicação do parágrafo 6º do art. 9º da Lei 9.430/96 ao presente caso. Com isso, a apresentação de documento comprobatório de que a Impugnante jamais fez parte da composição societária da Cobotel, elimina qualquer cogitação sobre a existência de vínculo societário entre elas;
- A Impugnante ainda defendeu que não está obrigada legalmente à guarda de documentos de terceiros. A norma citada pela Fiscalização diz respeito aos documentos relacionados ao próprio contribuinte e, em atenção rigorosa à exigência legal/regulamentar, a Impugnante cumpriu com todas as solicitações feitas no curso do procedimento de fiscalização, apresentando o contrato de mútuo e os respectivos aditivos; contratos celebrados no âmbito das operações de mútuo; informações e documentos relacionados à ação executiva de cobrança movida na Bolívia; balanços patrimoniais; balancetes, livro Diário; controles de operações de câmbio; LALUR etc.;
- A Impugnante buscou as definições sobre sociedades coligadas, controladas e interligadas, concluindo que o caso em questão não se enquadra em qualquer delas;
- A partir da leitura do Termo de Verificação Fiscal, é de fácil constatação que não houve qualquer indicação, pela Autoridade Fiscal, dos critérios objetivos

definidos na legislação comercial que permitiriam o estabelecimento de vínculo societário de controlada, coligada ou interligada;

- E a presença de funcionários da NEC na Cobotel tinha por única finalidade a fiscalização da destinação dos recursos oriundos do mútuo, além da conferência da qualidade técnica dos serviços prestados por esta sociedade boliviana dentro do contexto da operação com Cotas;
- Os sócios pessoas físicas da COBOTEL apenas tinham ingerência nas operações envolvendo a Impugnante; não havia qualquer ingerência dos colaboradores da Impugnante no controle ou na administração geral da Cobotel;
- A existência de controle, coligação ou interligação deve corresponder aos respectivos institutos jurídicos na forma em que concebidos pela legislação privada, com a roupagem que esta lhe empresa, sob pena de infringência ao disposto no artigo 109 do CTN;
- Assim, ainda que acolhidas as suposições constantes do Termo de Verificação Fiscal, em relação à possível existência de controle, coligação ou interligação, fica cabalmente demonstrada a sua impropriedade técnica, porquanto não corresponde aos respectivos institutos previstos na legislação do direito privado, afastando-se, de plano e novamente, a aplicação do parágrafo 6º do artigo 9º da Lei nº 9.430/96 ao presente caso;
- Sustentar a pretensão fiscal com base em mera “presunção” significaria frontal ofensa aos princípios mais basilares do Direito Tributário – o princípio da legalidade, esculpido no artigo 5º, inciso II, e artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. Também foi ofendido o art. 97 do CTN;
- A presunção, em matéria fiscal, somente se mostra aceitável, em vista dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, quando decorrer de previsão legal e, mesmo neste caso, deve estar presente a correlação firme e provável entre o fato conhecido e o que se pretende provar ocorrido, de modo que se possa afirmar, com segurança, tal ocorrência;
- Ainda que se admitisse a técnica da presunção, não há qualquer fato conhecido em que se possa sustentar a ocorrência de outro, desconhecido, assim como a não apresentação do documento não significa provável relação de controle, coligação ou interligação entre a Impugnante e a Cobotel;
- Da mesma forma que não há provas, nem previsão legal que autorize a presunção, de que as operações de mútuo em questão se deram entre empresas do mesmo grupo econômico, é conclusão necessária que o processo de execução ajuizado na Bolívia seguiu todos os trâmites legais e sua validade não pode ser questionada;
- Se fosse admitido que a dedutibilidade devesse ser regida pela Lei 9.430/96, defende a Impugnante que seria caso de aplicação do § 1º do art. 9º. Esse dispositivo legal permite o registro como perda dos créditos sem garantia

superiores a R\$30.000,00 quando vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

- E a situação da Impugnante se encaixa nas condições legais citadas, já que o mútuo venceu em 2004 (quando a Cobotel não honrou com os pagamentos previstos no “Contrato Transacional”), uma vez esgotadas as chances de cobrança amigável a Impugnante ajuizou a ação de cobrança em 2005 e, em 2006, diante do trânsito em julgado da sentença que atestou não haverem bens suficientes para saldar a dívida, a Impugnante reconheceu a perda para fins fiscais;
- A Fiscalização concluiu pela invalidade do processo de cobrança na Bolívia por entender que, ao propor a ação, a Impugnante já sabia que nada iria receber, ou seja, que a intenção da Impugnante nunca foi receber nada da Cobotel, mas produzir documentos para conseguir excluir a perda do lucro líquido quando da apuração do Lucro Real com base no §1º do art. 9º da Lei 9.430/96;
- A conclusão da Fiscalização é baseada em ilações, que não passam de inferências carentes de um mínimo de suporte fático que lhes sirva de prova;
- Em primeiro lugar, o fato de a Impugnante ter representantes seus como sócios minoritários da COBOTEL não significa que tais sócios tinham pleno conhecimento das finanças da empresa. Conforme a Impugnante informou nas respostas às intimações, eles tinham poderes para fiscalizar a aplicação dos recursos financeiros mutuados pela Impugnante, com vistas a garantir a qualidade técnica na implantação dos Projetos Executivos contratados com COTAS, mas isso não significa que tinham controle sobre o mercado local nem sobre as condições comerciais para o fornecimento dos bens na Bolívia;
- Outra ilação diz respeito à qualificação de “negócio jurídico impossível” conferida à ação de cobrança na Bolívia. Ocorre que tal conceito não se aplica ao caso, pois uma ação judicial não é um “negócio jurídico”, nem o objeto é impossível;
- O fato de não se ter bens (ativo) não significa que não se possa saldar dívidas. De fato, tanto o objeto não era impossível que a COBOTEL poderia, por exemplo, ter contraído novos empréstimos para saldar a dívida com a Impugnante. Não foi o que aconteceu - por circunstâncias alheias à vontade da Impugnante, que obviamente preferia receber o dinheiro de volta a simplesmente deduzir a perda;
- A Fiscalização questionou também a eficácia da decisão da Justiça boliviana, afirmando que a sentença estrangeira não poderia produzir efeitos no Brasil para fins de permitir a baixa da provisão para perdas, porque a Impugnante não teria apresentado sentença original estrangeira contendo o visto consular bem como prova de sua homologação pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”);

- Primeiramente, a legalização e consularização dos documentos ocorreram em 3 de fevereiro de 2006 (Doc. 9). Quanto à homologação da sentença estrangeira, esta não era necessária para possibilitar a referida baixa da provisão para perdas e, mais do que isso, sequer seria juridicamente possível referida homologação para os fins pretendidos pela Fiscalização, em seu Termo de Verificação Fiscal;
- A sentença boliviana proferida na ação de cobrança ajuizada pela Impugnante contra a Cobotel teve como objeto geração de efeitos eminentemente patrimoniais entre ambas as partes. Assim, a eventual homologação da referida sentença no Brasil só poderia ter como objeto tais efeitos patrimoniais entre estas mesmas partes;
- Assim, no entender da Impugnante, merece rejeição o argumento contido no Termo de Verificação Fiscal, no sentido de reclamar homologação à sentença proferida no processo executório boliviano, para embasar a baixa da provisão para perdas e conseqüente dedutibilidade para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL aqui exigidos;
- Continuando, a Impugnante defendeu a impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício;
- Sobre as penalidades, argumenta a Impugnante que o auto de infração lavrado extrapola os limites legais e usuais do direito tributário. Isso porque a Fiscalização aplicou, concomitantemente, multa isolada e multa proporcional de lançamento de ofício sobre uma única base de cálculo;
- A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício é uma duplicação da penalidade. Fica evidente a identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias: no aspecto pessoal alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo); o critério material, por sua vez, está centrado no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo supostamente devido;
- Cita jurisprudência administrativa favorável a sua tese e conclui pela ilegalidade da imposição da multa isolada cumulada com a multa de ofício, devendo ser cancelada a multa isolada;
- Em caráter subsidiário às alegações que apontam para a absoluta improcedência do auto de infração impugnado, propugna a Impugnante pela inexistência dos pressupostos para a aplicação da multa agravada de 112,5%;
- Diz a Impugnante que o Termo de Verificação Fiscal silencia quanto à majoração da multa, qualquer menção ao agravamento da multa nem aos motivos para tal conduta, o que já seria razão para a nulidade da majoração da multa, por cerceamento de defesa da Impugnante;
- Porém, como a Autoridade Fiscal lavrou também Termo de Embaraço à Fiscalização, e apenas para argumentar, a Impugnante defende-se da multa

majorada assumindo que tal majoração tem por fundamento o termo de embaraço à fiscalização;

- Em nenhum momento a Impugnante deixou de atender à Fiscalização, seja prestando todos os esclarecimentos que lhe foram solicitados, seja apresentando toda a documentação exigida com base na legislação. Assim, não houve descumprimento do disposto no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, razão pela qual não há como se alegar o cabimento da multa agravada de 112,5%;
- A fundamentação do agravamento da multa de ofício, com base no artigo 919 do RIR/99, não encontra qualquer relação com o caso em tela, já que não houve recusa de apresentação de qualquer documentação contábil da Impugnante ou registros relacionados aos seus negócios;
- Os documentos exigidos pela Fiscalização e que não puderam ser apresentados no momento dos atendimentos à fiscalização são documentos de constituição da Cobotel, que não se referem à Impugnante e que esta não tinha obrigação de manter em seus arquivos;
- Entre a data de emissão do MPF-D, em 30 de setembro de 2011, e o dia 6 de dezembro de 2011, quando foi lavrado o referido Auto de Embaraço, foram lavrados sete Termos de Intimação, contendo 22 quesitos, todos eles com prazo para cumprimento de cinco dias, indiscriminadamente, mostrando obviamente que a Fiscalização imagina que a coleta de dados e documentos seja igual, tanto quando pede para explicar um tratamento contábil dado a uma despesa quanto para localizar documentos referentes a períodos em que a decadência já se operou ou documentos que estão em outros países e cuja apresentação depende inclusive de autoridades estrangeiras;
- O Auto de Embaraço à Fiscalização foi lavrado a partir de mera “presunção” de que a Impugnante estava se negando a apresentar os documentos exigidos pela fiscalização, ou que os documentos faziam referência a uma empresa ligada a ela, o que, como já tratado, não é o caso;
- E a constatação de ocorrência de ilícito depende de prova cabal, afirma a Impugnante, indicando julgados que entende favoráveis a sua tese, tanto do CARF como das Delegacias de Julgamento da Receita Federal;
- Diante desses fatos, deve ser cancelada a aplicação da multa qualificada de 112,5%;
- Por fim, requereu a Impugnante o acolhimento da sua pretensão conforme razões acima sintetizadas, protestando pela produção de todas as provas em Direito admitidas, sobretudo a realização de diligências e a juntada de novos documentos.

O julgamento em primeira instância julgou improcedente a impugnação, tendo sua ementa recebido a seguinte redação:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/10/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

em 18/10/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 23/10/2013 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 25/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS PRESENTES.

Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente e quando se verificam presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO. O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo e eventual descompasso entre seu conteúdo e o lançamento não acarreta a nulidade deste.

CERCEAMENTO DE DEFESA. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL DE DILIGÊNCIA E DE FISCALIZAÇÃO. Não dá causa a cerceamento de defesa, a entrega de mandado de procedimento fiscal de diligência, quando o contribuinte toma conhecimento da fiscalização através de vários termos fiscais, com informações precisas do objeto, conteúdo e alcance do procedimento fiscal que se realiza, incluindo menção a possível lançamento.

EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. MULTA AGRAVADA. O embaraço à fiscalização dá causa ao agravamento da multa de ofício, conforme previsto na legislação fiscal.

MÚTUO. PERDAS. DEDUÇÃO DA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. VÍNCULO ADMINISTRATIVO. Existindo vínculo administrativo, técnico e financeiro entre as empresas, não se permite a dedução das perdas originadas de mútuo entre elas, por expressa vedação legal.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. BASES DE CÁLCULO. As bases de cálculo das multas isolada e de ofício, por falta de recolhimento de antecipação e por falta de pagamento da contribuição ou tributo, respectivamente, são distintas. Constatada a insuficiência de pagamento de estimativas e de pagamento do tributo, verifica-se a ocorrência de duas infrações.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES. A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Questionamentos dessa natureza não são apreciáveis na esfera administrativa.

PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS O PRAZO DE IMPUGNAÇÃO. O momento adequado para a produção de provas dá-se dentro do prazo de impugnação, exceção feita às situações previstas nas normas que regem o contencioso administrativo.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PETIÇÃO GENÉRICA. Considera-se não formulado o pedido genérico de juntada posterior de documentos e de realização de diligência, o qual desatende as condições

Processo nº 19515.722359/2011-21
Acórdão n.º **1402-001.464**

S1-C4T2
Fl. 1.829

*previstas na legislação processual administrativa tributária
federal atinente à matéria.*

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 06 de novembro de 2012 (fl. 1734), apresentando recurso voluntário em 05 de dezembro de 2012 (fls. 1735-1794). Em resumo, repete seus argumentos de impugnação.

É o Relatório.

Voto

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

1 ARGUIÇÕES DE NULIDADE

1.1 IRREGULARIDADES QUANTO AO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

O denominado MPF – Mandado de Procedimento Fiscal constitui-se em elemento de controle da administração tributária. Eventual inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do MPF, salvo quando utilizado para obtenção de provas ilícitas, não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

Além de ser utilizado como instrumento de controle criado pela Administração Tributária, tem como escopo também resguardar a segurança e a transparência à relação fisco-contribuinte, assegurando ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o Auditor-Fiscal está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. Se ocorrerem problemas com emissão ou a prorrogação do MPF estes não invalidam os trabalhos de fiscalização desenvolvidos. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

Salvo nos casos de ilegalidade, a validade do ato administrativo é subordinada ao autor ser titular do cargo ou função a que tenha sido atribuída a legitimação para a prática daquele ato. Assim, legitimado o Auditor-Fiscal para constituir o crédito tributário mediante lançamento, não há o que se falar em nulidade por falta de prorrogação do MPF que se constitui em instrumento de controle da Administração.

A não prorrogação do MPF ou a sua não ciência ao contribuinte, por si só não gera nulidade do lançamento, tampouco a conversão de MPF Diligência em MPF de Fiscalização pouco tempo antes da formalização da autuação.

O fato de o contribuinte estar submetido a procedimento de diligência não pode servir de motivo para anulação do procedimento fiscal. O início da ação fiscal por parte do Fisco possui regramento específico, em especial o art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, e o parágrafo único do art. 138 do CTN, o que afasta a aplicação dos ditames da Lei nº 9.784, de 1999, a tais aspectos do procedimento fiscal, uma vez que tal norma legal, conforme dispõe seu art. 69, somente se aplica subsidiariamente aos processos administrativos que possuem regramento específico.

Ademais, no caso concreto, o procedimento fiscal transcorreu absolutamente nos moldes estabelecidos pelas normas infralegais que regem a matéria.

Nesse ponto, perfeitas as considerações da decisão recorrida, que, em resumo, demonstram que tanto a emissão, quanto as prorrogações dos MPF e as respectivas ciências, realizaram-se em perfeita sintonia com as Portarias da RFB que regulamentam o tema.

Por tais razões, rejeito a arguição de nulidade do lançamento sustentada em vícios no Mandado de Procedimento Fiscal.

1.2 AUSÊNCIA DE BASE LEGAL

Entendo não assistir razão ao Recorrente.

Embora no demonstrativo do auto de infração conste apenas regras gerais sobre dedutibilidade de despesas e exclusões do lucro real, no Termo de Verificação Fiscal tornou-se evidente que a fundamentação legal para a autuação foi o §6º do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, tanto assim que o Recorrente em sua impugnação, e também em sede de recurso voluntário, discorre em pormenores sobre o alcance de tal dispositivo legal.

A nulidade no processo administrativo fiscal é regulada pelos arts. 59 a 61 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, abaixo transcritos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1.º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2.º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3.º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo**, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifo nosso)*

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

No caso concreto não há qualquer dúvida quanto à ausência de prejuízo ao contribuinte, tanto que, já em sede de impugnação defendeu-se plenamente, despendendo com

clareza e qualidade, todos os argumentos necessários ao pleno exercício de sua defesa. Nesse aspecto, frise-se que a possibilidade de defesa foi amplamente viabilizada pelos detalhes da descrição dos fatos realizada pela autoridade fiscal e enquadramento legal utilizado no Termo de Verificação Fiscal, no qual se apontou com minúcias os fatos constatados, qualificando-os e subsumindo-os com perfeição aos dispositivos legais apontados no próprio relatório em questão.

Portanto, no caso em concreto, não há que se falar em cerceamento de defesa, não havendo qualquer prejuízo ao pleno exercício do contraditório e ampla defesa, aliás, prejuízo esse primordial à caracterização de nulidade, conforme apregoa o art. 60 do Decreto nº 70.235/72: “As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo**”.

Assim sendo, sob os aspectos formais, não há qualquer mácula no auto de infração lavrado.

No mais, o agir da autoridade fiscal se deu no desempenho das funções estatais, de acordo com as normas legais e com respeito a todas as garantias constitucionais e legais dirigidas aos contribuintes.

Portanto, deve ser afastada esta arguição de nulidade.

2 MÉRITO

2.1 PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO

A autoridade fiscal considerou que o Recorrente arquitetou operações em sequência visando deduzir das bases de cálculo de IRPJ e CSLL perdas no recebimento de créditos. Apontou a Fiscalização que o Recorrente, ao perceber que a empresa boliviana COTAS não iria honrar com seus compromissos, repactuou as operações, inserindo COBOTEL como intermediária nas operações realizadas, de modo que pudesse deduzir os valores não honrados por COBOTEL da apuração das bases de cálculos de IRPJ e CSLL.

Alega ainda a autoridade autuante que COBOTEL teria íntima ligação com o Recorrente, já que seus sócios e dirigentes eram funcionários do Recorrente. Desse modo, incidiria a vedação do §6º do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, *verbis*:

Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

[...]

§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas.

Desse modo, independentemente do prazo e valor dos débitos de COBOTEL em relação ao Recorrente, bem como dos procedimentos adotados por este para a cobrança de tal montante, o fato de haver subordinação administrativa e financeira da devedora em relação à credora faria incidir tal dispositivo legal, o qual, por sua vez, não admite a dedução na perda de recebimento de créditos em tal hipótese.

Embora reconheça que a tese da autoridade fiscal pudesse ser viável, entendo que não há provas nos autos de que COBOTEL fosse controladora, controlada, coligada ou interligada do Recorrente. E na ausência de comprovação desse jaez, impraticável aplicar a restrição contida no dispositivo legal em comento.

Em sua defesa o Recorrente fez uma perfeita explanação dos conceitos de controle, coligação e interligação contidos nas normas societárias e fiscais, demonstrando, de maneira cabal, não se enquadrar em quaisquer das hipóteses legais aventadas, quer com base na Lei das S/A, quer com base em normas fiscais, tais como as aplicáveis aos preços de transferência, à distribuição disfarçada de lucros ou no âmbito do IPI. Convém transcrever seus argumentos:

80. De fato, poderia o legislador, ao editar o artigo 9o da Lei nº 9.430/96, prever a indedutibilidade da perda incorrida em operações com pessoas jurídicas com as quais se mantenha relação de controle, coligação, interligação ou vínculo tecnológico, administrativo e financeiro, mas não o fez.

81. Ora, se o legislador não pretendeu estender a aplicação do parágrafo 6o do artigo 9o da Lei nº 9.430/96, é evidente que, em atenção ao disposto no artigo 109 do CTN, não pode o intérprete (fiscalização e autoridades julgadoras) buscar equiparar tais institutos com o escopo de criar obrigação tributária.

82. Importante observar que a relação de vínculo societário e demais vínculos de outra natureza (comercial, administrativa etc.) sempre esteve presente na legislação tributária.

83. Vale dizer, há décadas, em se tratando de estabelecer obrigações tributárias, o legislador tributário, sempre que assim pretendeu, determinou expressamente quais vínculos entre pessoas jurídicas implicará efeitos tributários, a depender do negócio sob análise. Explica-se.

84. No caso de distribuição disfarçada de lucros, o artigo 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, assim prescreve:

"Art. 60 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal,

depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV- aparte das variações monetárias ativas (art.18) que exceder as variações monetárias passivas (art. 18, parágrafo único)

V - empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros;

VI - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente do valor de mercado.

VII - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros;

§ 2º - A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros.

S 3º Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica:

a) o sócio desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

b) o administrador ou o titular da pessoa jurídica;

c) o cônjuge e os parentes até terceiros grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata a letra "a" e das demais pessoas mencionadas na letra "b".

85. No caso de interdependência (para fins de IPI), a legislação assim estabelece:

Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010)

"Art. 612. Considerar-se-ão interdependentes duas firmas:

I - quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso I, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 9º);

II - quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-8/2001 de 21/4/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), na qualidade de diretor, ou sócio com funções de

Autenticado digitalmente em 18/10/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 18/10/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 23/10/2013 por LEONARD O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 25/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

gerência, ainda que exercidas sob outra denominação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso II);

III - quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso III);

IV - quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso I); ou

V - quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso II).

Parágrafo único. Não caracteriza a interdependência referida nos incisos III e IV a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador."

86. *Em se tratando de preços de transferência, a legislação preceitua o quanto segue:*

LEI Nº 9.430/96:

"Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II- a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV- a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V- a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos."

87. Observa-se, nitidamente, que o legislador tributário, sempre que pretende atribuir efeitos tributários específicos em relação a negócios realizados entre pessoas jurídicas ou entre pessoas jurídicas e físicas, o faz de modo expresse, indicando qual espécie de vínculo acarretará tratamento específico.

88. Ora, em que momento o parágrafo 6º do artigo 9º da Lei nº 9.430/96 indicou a existência de vínculo tecnológico, financeiro e administrativo como elemento qualificador do tratamento tributário específico que é a indedutibilidade da perda?

89. E nem se alegue que a intenção do legislador era a de abrigar este vínculo, ainda que sem indicá-lo de forma expressa. Esta alegação não prosperaria pelo fato de que, na mesma lei, ao tratar de preços de transferência, previu uma série de vínculos que não somente o de natureza societária (controle, coligação ou interligação) como causadora de efeitos tributários específicos, que também abrange indedutibilidade de despesa.

Como bem assevera o Recorrente, o Decreto-Lei nº 1.950, de 14 de julho de 1982, em seu artigo 10, parágrafo 2º, alínea "b", traz a definição de sociedades interligadas como "as pessoas jurídicas que tenham como controlador o mesmo sócio ou acionista".

Já o art. 243 Lei das S/A, ao definir o conceito de empresa coligada, quer pela sua redação original, e vigente à época dos fatos geradores -, quer pela sua nova redação

dada pela Lei nº 11.638, de 2007, impõe como requisito a participação no capital da investida para que se possa considerar a ocorrência de coligação.

Com efeito, os documentos acostados aos autos não permitem comprovar que o Recorrente possa ser considerado controlador, possua coligação ou interligação com COBOTEL.

A composição societária de COBOTEL restou comprovada, sendo que 0,6% das ações pertenciam a funcionários do Recorrente, e 99,4% à “PROUDFOOT INC”, sediada nas Ilhas Virgens Britânicas.

Por mais que houvesse uma dependência econômica, administrativa e tecnológica entre COBOTEL e o Recorrente, a Fiscalização não logrou comprovar os requisitos legais para tornar indedutíveis as perdas nos recebimentos de créditos objeto da lide.

A conclusão a que chegou a decisão recorrida de que o Recorrente conhecia PROUDFOOT INC em nada interfere na ausência de provas de coligação, controle ou interligação entre COBOTEL e o Recorrente.

Embora não altere o panorama do caso concreto, saliento, contudo, que ao contrário do que defendido pelo Recorrente, entendo que a vedação à dedutibilidade disposta no § 6º do art. 9º da Lei nº 9.430/96 aplica-se tanto a perdas provisórias quanto a definitivas, pois o legislador não diferenciou tais situações. Até mesmo porque, embora no § 4º do art. 10 do mesmo diploma legal diga-se da possibilidade de baixa definitiva a partir do período de apuração em que se completar cinco anos do vencimento do crédito sem que o mesmo tenha sido liquidado pelo devedor, não se pode levar em consideração que no *caput* do mesmo dispositivo o legislador deixa claro que está a se tratar das perdas admitidas nesta lei, ou seja, nos moldes definidos em seu art. 9º.

No mais, entendo comprovados os demais requisitos legais para que o Recorrente pudesse deduzir da base de cálculo do IRPJ as perdas no recebimento de crédito, que já poderia, inclusive, ter sido excluída do lucro real a partir do ano-calendário de 2005, pois o débito superava R\$ 30.000,00, estava vencido há mais de um ano e em 31/05/2005 o Recorrente ingressou com ação de execução em face de COBOTEL. Além disso, a execução restou frustrada em razão da quase inexistência de bens penhoráveis, o que acabou por tornar a perda, então, provisória, em definitiva, possibilitando, assim, a baixa das perdas independentemente do disposto no art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, quanto às perdas provisórias.

Cumpre salientar, ainda, que a conclusão da autoridade fiscal de que se tratava de operações realizadas em sequência não se mostra razoável no caso concreto, pois a operação inicial entre o Recorrente e COTAS se deu no ano de 1995, a intermediação de COBOTEL em 1996 e dedução das perdas somente uma década depois (2006).

Soma-se a isso o fato de que, se o raciocínio do Fisco estivesse correto no sentido de que o Recorrente criou COBOTEL ao perceber que COTAS não honraria com os pagamentos com a finalidade de poder contabilizar as perdas nos recebimentos de créditos, não haveria necessidade de toda essa engenharia para tanto, bastando que se mantivesse a condição contratada entre COBOTEL e COTAS, que, ao fim e ao cabo, o não pagamento dos valores acordados também redundaria em perdas dedutíveis da base de cálculo de IRPJ.

Em relação aos argumentos de que sentença estrangeira, para surtir efeitos no Brasil, deveria ser homologada pelo STJ, entendo absolutamente inaplicável ao caso, pois tal homologação diz respeito às condições de validade e eficácia da sentença estrangeira a ser cumprida no Brasil, ou, em outras palavras, é o ato formal do Poder Judiciário que recepciona a sentença estrangeira. No caso concreto, não haveria necessidade de homologação de sentença estrangeira pois os seus efeitos que se por ventura se pretendessem se irradiar no Brasil diriam respeito aos bens de COBOTEL para fins de honrar os valores executados. Não há que se falar, portanto, de homologação de uma sentença estrangeira em execução para fins de dar guarida à dedutibilidade de perdas no recebimento do crédito.

Isso posto, entendo não subsistir a exigência.

3 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por rejeitar as arguições de nulidade, e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, considerando prejudicada a análise quanto ao agravamento da penalidade e a exigência de multas isoladas.

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator