



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

Processo nº 10283.721454/2011-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.128 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente BREITENER JARAQUI S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. RECEITAS DO VALOR DO REEMBOLSO DA CONTA DE CONSUMO DE COMBUSTÍVEIS CCC.

Correta a tributação quando carecem os autos de elementos inequívocos apontando para o pagamento dos tributos correspondentes às receitas concernentes aos numerários das Solicitações de Reembolso da Conta de Consumo de Combustíveis Fósseis CCC.

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL

Indedutíveis as despesas financeiras e gastos pré-operacionais escrituradas na contabilidade da Fiscalizada, quando comprovado que as despesas pertenciam, na verdade, a sua Controladora.

MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO.

Na forma dos incisos I, II e IV do art. 112 do Código Tributário Nacional, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

RESPONSABILIDADE. AUSÊNCIA DE DOLO.

Uma vez afastada a conduta dolosa da recorrente, pela patente ausência de provas neste sentido, não há como sustentar-se a responsabilidade atribuída à seus agentes.

Os pressupostos para a responsabilização de sócios-gerentes, diretores e administradores das pessoas jurídicas de direito privado, nos termos do art. 135 do CTN, residem no elemento “dolo”.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE PROCESSUAL. PRECLUSÃO.

A responsabilidade tributária deve ser objeto de contestação pelas próprias pessoas físicas e jurídicas às quais tal condição foi imputada pela fiscalização. A empresa fiscalizada, sem quaisquer provas de que tenha recebido procuração dos responsáveis para apresentação de defesa em seus nomes, não possui legitimidade processual para contestar aquela imputação. Eventual recurso apresentado, nestas condições, não deve ser conhecido nesta parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **em relação aos tributos**, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário; **em relação à multa qualificada**: por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício. A conselheira Ester Marques Lins de Sousa acompanhou o voto do relator pelas conclusões. Vencidos os conselheiros Jose Carlos de Assis Guimarães e Paulo Cezar Fernandes de Aguiar que negavam provimento ao recurso voluntário. Vencida a conselheira Eva Maria Los que mantinha a multa qualificada de 150%, portanto, negava provimento ao recurso voluntário e dava provimento ao recurso de ofício na parte que reduziu a multa para 75%; **em relação à responsabilidade tributária**, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício no que se refere ao Sr. Odilson Silva Nobrega, e, por maioria de votos não conhecer da matéria, no que se refere aos demais coobrigados tendo em vista a ausência de impugnação/recurso voluntário dos responsáveis: Elfio Mendes, Willians Domingues de Oliveira, Antonio Geraldo Pinto Maia e Marcelo Abelaira Vizoto, nos termos do voto vencedor. Vencido o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado (relator) e os conselheiros Gisele Barra Bossa e Eduardo Morgado Rodrigues que conheciam do recurso voluntário apresentado pela pessoa jurídica sem instrumento procuratório dos coobrigados. Designado o conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar para redigir o voto vencedor em relação à responsabilidade tributária.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente convocado), Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, José Carlos de

Assis Guimarães e Luis Fabiano Alves Penteado. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Tratam-se dos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referente aos anos-calendário de 2006 e 2007, no total de R\$ 10.377.566,26.

Destaca a fiscalização, inicialmente, que houve contabilização a menor do valor do reembolso da conta de consumo de Combustíveis Fósseis (CCC). Esclarece que referida conta é um fundo com recursos arrecadados das concessionárias de energia elétrica do sistema interligado.

Sua finalidade seria reembolsar parte dos custos de aquisição do óleo diesel ou combustível utilizados na geração de energia termelétrica das áreas isoladas, cujos custos são sensivelmente superiores aos da energia gerada por sistema hidráulico. Os recursos da CCC são administrados pela Eletrobrás.

Esse reembolso teria a natureza jurídica de subvenção para custeio e os valores recebidos pela BREITENER JARAQUI, ora fiscalizada, teriam sido escriturados na contabilidade na conta 3.2.1.02.01.03 – (-) REEMBOLSO CCC, como redutora de custos do grupo CUSTO DA ENERGIA ELÉTRICA PRODUZIDA, conforme balancetes.

Entendeu-se que esse modo de escrituração não altera o resultado do exercício e estaria de acordo com a finalidade do reembolso.

No entanto, no ano de 2007 o contribuinte teria recebido a título de reembolso o valor de R\$ 118.380.334,77, mas escriturado o valor de R\$ 110.579.295,93. Então a diferença omitida, no montante de R\$ 7.801.038,84, foi lançada no Auto de Infração referente a diferença ao IRPJ e à CSLL.

Referente ao PIS e à COFINS não cumulativos, os valores dos reembolsos CCC foram inscritos no DACON na apuração da base de cálculo dos créditos dos “Bens utilizados como insumos”, como redutores do custo de aquisição de óleo combustível (item 02, da Ficha 06ª – Apuração dos créditos do Pis/PASEP e item 2, ficha 16 A Apuração dos créditos da COFINS), mas também neste caso, os reembolsos foram parcialmente omitidos, conforme planilha fls. 425.

Ademais, a autoridade fiscalizatória aponta que houveram adições não computadas na apuração do lucro real, relativas a custos e despesas indedutíveis. Neste sentido, expõe o que segue.

A Breitener Energética ao assinar o Contrato OC 1816/2005 teria assumido o compromisso de produzir energia elétrica para a Manaus Energia. Para cumprir o contrato seria necessário que instalasse uma usina geradora de energia em Manaus. Como já era proprietária da energia para a Comercializadora Brasileira de Energia Elétrica Emergencial (CBEE),

decidiu desativar sua usina naquela cidade (Maracanaú-Ce) e transferir os seus equipamentos para a implantação da nova usina em Manaus, em terreno adquirido para este fim. Nessa operação de mudança para as novas instalações, incorreu nos gastos já mencionados acima (transporte e instalações). O valor desses gastos teria sido posteriormente repassado para a Breitener-Jaraqui, e contabilizados como gastos pré-operacionais, gerando despesas de amortização e de juros creditados à Breitener Energética.

Concluiu a fiscalização, no entanto, que a Jaraqui recebeu a usina pronta para funcionar. Isso significaria a impossibilidade de tratar-se de custo de construção ou benfeitorias para o uso próprio em terreno locado. Assim, não caberia discutir se a Jaraqui poderia assumir os gastos com a implantação da usina, como se lhe fossem próprios.

Adicionou-se o fato de que desde a cessão do contrato OC 1816/2005 a Breitener Energética teria cessado sua atividade de produtora de energia elétrica e passara a auferir receitas exclusivamente da locação de bens móveis e imóveis, conforme suas DIPJ AC 2006 e 2007. Logo, todos os gastos efetuados com a implantação da usina em Manaus estariam vinculados à realização de suas receitas.

Dessa forma, o valor de R\$ 40.503.232,46 referente ao total desses gastos, deveria ter sido integralmente acrescido ao imobilizado e permanecido em sua própria contabilidade para a devida amortização das parcelas.

Em face do exposto, entendeu-se que seria ineficaz para a produção de efeitos tributários, por falta, de fundamento legal, o pacto celebrado entre a Breitener Energética e a Breitener-Jaraqui, quer seja chamado de “assunção de dívidas” ou de “contrato de mútuo”. Em consequência, consideraram-se indedutíveis as despesas com juros e depreciação escrituradas na contabilidade da Breitener-Jaraqui, que tiveram como origem o referido pacto.

Apontou-se ainda que a conduta do contribuinte fora dolosa sobre a omissão parcial do reembolso da Conta de Consumo de Combustíveis fósseis (CCC), incorrendo em sonegação, e sobre os gastos com a implantação da usina, realizados pela Breitener Energética e depois transferidos para Breitner-Jaraqui, incorrendo, neste caso, em fraude e conluio, sendo lhe imputada a multa qualificada, no patamar de 150%.

Foram arrolados como responsáveis tributários as pessoas abaixo identificadas, em decorrência de suas participações na administração da Breitener-Jaraqui, ou da Breitener Energética, nos ditames do art. 135 e 137, incisos I e II, ambos do CTN. Tendo em vista a existência de conluio, foram responsabilizados administradores que mantinham vínculo apenas com a Breitener Energética, de acordo com o disposto no art. 158, da lei nº 6.404/76.

1) ELFIO ROCHA MENDES –CPF 012.794.320 – 04.

Diretor Administrativo da Breitener Energética S.A, e Diretor da Breitener Jaraqui S.A. Assinou o Contrato de Locação de Usina Termelétrica celebrado entre a Breitener Energética e a Breitener Jaraqui, com data de 23/12/2005.

2) WILLIANS DOMINGUES DE OLIVEIRA – CPF 173.637.86860

Gerente Financeiro da Breitener Jaraqui S.A. Assinou o Contrato de Locação de Usina Termelétrica celebrado entre a Breitener Energética e a Breitener Jaraqui, com data de 23/12/2005.

3) *ANTONIO GERALDO PINTO MAIA – CPF 011.117.10325*

Diretor Técnico da Breitener Energética S.A. Assinou o Contrato de Locação de Usina Termelétrica celebrado entre a Breitener Energética e a Breitener Jaraqui, com data de 23/12/2005.

4) *ODILSON SILVA NOBREGA – CPF 847.276.75749*

Representante da Breitener Energética S.A, de acordo com as DIPJ A 2006 e 2007.

5) *MARCELO ABELAIRA VIZOTO – CPF 066.585.888 – 48*

Representante da Breitener Energética S.A, de acordo com as DIPJ 2006 e 2007.

Impugnação

Os argumentos trazidos em sede de defesa foram sintetizados de forma contundente pela 1ª Turma da DRJ/BEL, de modo que peço vênia para aqui reproduzi-los:

“3.1 – SOBRE OS FATOS RELACIONADOS À INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL.

- Breitener Energética celebrou contrato com a Manaus Energia para suprimento de energia elétrica, o qual deveria ser executado por duas sociedades de propósito específico, sendo uma delas a Contribuinte autuada Breitener Jaraqui S/A.;

- Breitener Energética S/A., celebrou com a Breitener Jaraqui S/A., dois contratos, sendo um deles de mútuo, e o outro de locação;

-As Autoridades Fazendárias desconsideraram os contratos acima, por considerá-los carentes de “fundamentação legal”;

-A autoridade Fazendária entendeu que o valor do contrato de locação foi acima do valor de mercado, o que estaria causando uma redução indevida na arrecadação do IRPJ e da CSLL;

-Esta premissa adotada resulta de uma presunção simplória e reducionista que equiparou o aluguel de uma usina ao aluguel de qualquer imóvel residencial;

-Verifica-se, pois, que o valor do aluguel aplicado foi absolutamente coerente, afastando-se, assim, qualquer alegação de sonegação, fraude ou conluio;

-Na sua conclusão o Auditor considerou que as despesas de aluguel seriam necessárias e, portanto dedutíveis;

(...)

- Por não ter capital para arcar com as despesas, mostrou necessária obter capital mediante financiamento obtido da Breitener Energética;

-A Breitener Energética financiou tais gastos com recursos obtidos de terceiros, com os seguintes lançamentos contábeis:

Mensalmente, a Breitener Energética DEBITA despesas com juros, creditando sua conta empréstimo. Ainda, a Breitener Energética debita mútuo Tambaqui e credita receita.

Mensalmente, a Jaraqui então debita despesas com juros, e credita mútuos com a Energética. Posteriormente, a Jaraqui dá saída CREDITANDO em seus disponíveis, DEBITANDO A conta do passivo do mútuo, valores esses que entram no fluxo de caixa da Breitener Energia.

-Ao contrário do que afirma a Autoridade Fazendária, verifica-se que a operação possui sim natureza de mútuo, não podendo ser desconsiderado;

-O Auditor apoia sua tese de que teria ocorrido sonegação fiscal, o que é, no mínimo, um absurdo;

-A Manaus Energia, exigiu que a Breitener Energética criasse uma SOCIEDADE DE PROPOSITO ESPECIFICO, e esta e que deveria operar a usina, sob a sua responsabilidade;

-A cláusula apontada não teria o condão de proibir a celebração de contrato de mútuo entre a Breitener Energética e a Breitener Jaraqui;

-O pacto celebrado entre a Breitener Energética e a Manaus Energia seria a causa do fato posterior, qual seja a obtenção de renda, esse sim relevante para a incidência do IRPJ, da CSLL, e demais tributos;

-Logo, resta absolutamente improcedente o auto de infração, não podendo a autoridade fazendária desconsiderar o mútuo celebrado entre a Breitener Energética e a Breitener Jaraqui, bem como suas despesas que lhe são decorrentes, para fins de cálculo de IRPJ e CSLL.

3.2 – DOS FATOS RELACIONADOS À INCIDÊNCIA DO IRPJ, da CSLL, DO PIS, E DA COFINS.

CONTABILIZAÇÃO A MENOR DO VALOR DO REEMBOLSO DA CONTA DE CONSUMO DE COMBUSTÍVEIS – CCC

-Neste ponto o Auditor se limitou a dizer que houve omissão de receita de R\$ 1.795.325,64 em 2006, e R\$ 7.801.038,84 em 2007, decorrente de reembolso pela CONTA DE CONSUMO DE COMBUSTÍVEIS FOSSÉIS(CCC);

-O Auditor se utilizou desse fato para, mais de uma vez, defender a hipótese de fraude e sonegação fiscal;

-Ocorre que a diferença foi constatada e devidamente recolhida pela Breitener Jaraqui, no dia 28/10/2008, e os respectivos valores foram considerados ainda na apuração e recolhidos de

IRPJ e CSLL, pelo todo tributo devido foi devidamente recolhido;

-Na época indicada na autuação não se tinha conhecimento exato da forma de cálculo da Eletróbras, do que decorreu, em alguns meses, a previsão de reembolso a menor do efetivamente aprovado, reduzindo assim a receita base de cálculo dos tributos federais objetos da autuação;

-A partir de 2007 o problema deixou de ocorrer, e, uma vez identificado, em 2008 toda a diferença foi devidamente recolhida, conforme se verifica nos documentos anexos (RAZÃO ANALÍTICO EM REAL de 2006/2007/2008 e COMPARATIVO DE 2006/2007/2008 – docs. 06 e 07);

-As explicações são suficientes para se verificar a inexistência de dolo por parte de qualquer dos sócios ou administradores da Breitener Jaraqui ou da Breitener Energética, afastando assim qualquer acusação de sonegação fiscal, fraude, simulação o conlui;

-Os tributos recolhidos em decorrência da CCC foi inclusive objeto de Reunião e consta nas ATAS.

3.3 – DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA EM DECORRÊNCIA DE ILÍCITOS COMETIDOS MEDIANTE CONDUTA DOLOSA(SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUIO).

Afora todos os motivos já alegado, o auto de infração se mostra improcedente, eivado de nulidade, posto que houve erro quanto à tipificação da cobrança da multa.

Isto porque não procede o agravamento da multa em decorrência de suposta sonegação fiscal, quando, nos termos dos esclarecimentos prestados foram espcados quaisquer indícios possíveis para fundamentar uma acusação de sonegação fiscal.

3.4 – DA RESPONSABILIDADE PESSOAL DE TERCEIROS.

Ainda, e pelos mesmos motivos do que foi ressaltado no tópico acima, resta impossível a pretensão de estender aos sócios e administradores qualquer responsabilidade tributária, ainda que se alegue aplicação dos arts. 135 e 137 do CTN.

Conforme restou comprovado, não houve a prática de qualquer ato de má-fé, de fraude, simulação ou sonegação tributária, pelo que consequentemente, não há que se falar em conluio.

Além disso, não se pode simplesmente indicar os sócios e administradores de uma pessoa jurídica, para pretender estender a responsabilidade tributária aos mesmos, posto que, em casos de acusação de sonegação fiscal, faz necessário delinear os atos dos mesmos, para que neste configurado o elemento subjetivo

qual seja o dolo, ou má fé, conforme entendimento pacífico da doutrina e jurisprudência.

3.4.1 – DO ARROLAMENTO DOS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS.

Por fim, resta nulo, o auto de infração que imputa a terceiros a acusação de sonegação fiscal e conluio, mais ainda quando na mesma acusação se faz referência a possível ocorrência de crime tributário, quando os mesmos não foram devidamente intimados para poder se defender, o respeito ao que determina art. 5º, LV, da CF. “LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”

Ressalta-se que os Responsáveis Tributários arrolados (item 2.4.1 – DO RELATÓRIO) não apresentaram as suas defesas individualizadas, no entanto, a Empresa Breitener Jaraqui apresentou as suas defesas de forma genérica, conforme item 3.4 acima.

(...)”

Acórdão nº 01-25.891 1ª Turma da DRJ/BEL

Voto Vencido

Sustentou-se, inicialmente, que se equivocou a contribuinte ao expor que a causa da autuação foi o valor do aluguel acima do valor de mercado, esclarecendo-se que o real motivo da autuação fora as despesas da Implantação da Usina no valor de R\$ 40.503.232,26, que a Breitener Energética (locadora) teria transferido para sua subsidiária Breitener-Jaraqui (Locatária) a título de mútuo para futuro aumento de capital, arcando assim a Breitener-Jaraqui com os custos e as despesas financeiras dos gastos com a Implantação da Usina objeto da Locação.

Aditou-se que, na realidade, o que se observara seria um suposto “planejamento tributário”, na qual a controladora (já deficitária) teria transferido para a controlada custos e/ou despesas, na intenção de “amortizar” prováveis lucros a serem auferidos pela controlada.

Para confirmar o exposto, bastaria observar a DIPJ da Breitener Energética. Concluiu-se que mesmo transferindo estas despesas de implantação da Usina para a sua subsidiária Breitener-Jaraqui amealhou um prejuízo de R\$ 42.617.368,82 no ano-calendário de 2006 (fls. 612), e um prejuízo de R\$ 31.676.572,89 no ano-calendário de 2007 (fls. 636).

Teria restado claro que as despesas de implantação da Usina Termelétrica são da Locadora e não da Locatária, que por utilização de atos dissimulados através “Contratos de Mútuos” e/ou lançamentos contábeis teria transferido todo este custo para Breitener-Jaraqui (locatária), que amealhou um prejuízo fiscal de R\$ 11.598.762,84, no ano-calendário de 2006 (fls. 443), e prejuízo fiscal no montante de R\$ 10.402.823,32 no ano-calendário de 2007.

Entendeu-se, no entanto, que transferindo estes custos/despesas para Breitener-Jaraqui, a mesma não pagaria os tributos devidos (IRPJ e CSLL), como calculados nos Autos de infrações.

Logo, fora considerada correta a tributação.

Quanto a omissão das receitas oriundas da subvenção de custeio, também reputou-se que não assistiria razão a Impugnante.

Fora argumentado que os documentos apresentados, principalmente o razão analítico, assim como os comparativos da Conta do Resultado do Exercício, não seriam esclarecedores a ponto de vir mostrar que as diferenças calculadas pela Fiscalização, que geraram as bases de cálculos do IRPJ, da CSLL, e do PIS, e da COFINS, foram devidamente oferecidas à tributação, e pagas.

Reputou-se que deveria a contribuinte ter demonstrado, através de documentos hábeis e idôneos, que as diferenças apontadas pela Auditoria foram devidamente contabilizadas (oferecidas à tributação), e pagas, respeitando o período de competência à que pertenciam, mas que não o teria feito adequadamente a Breitener-Jaraqui.

Pelo exposto, a autuação foi mantida neste ponto.

Qualificação da Multa

Segundo a autoridade julgadora, teria restado claro que a transferência dos custos para a fiscalizada, e a omissão de parte do reembolso da Conta de Consumo de Combustíveis Fosseis – CCC, comprovariam que a fiscalizada impedira e retardara o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária de forma dolosa.

Estes fatos, então teriam ocasionado as bases de cálculos omitidas, e desencadeado o lançamento, cuja exação originou um crédito tributário no valor de R\$ 10.377.566,26 (fls. 02 e 03).

Pelo exposto, foi mantida a multa qualificada.

Responsabilidade

Entendeu-se que os Diretores Elfio Rocha Mendes (Diretor Administrativo da Energética, e Diretor Presidente da Jaraqui), Willians Rodrigues de Oliveira (Diretor Financeiro da Jaraqui), e Antonio Geraldo Pinto Maia (Diretor Técnico da Breitener Energética), participaram diretamente das causas que originaram as infrações ao firmarem o Contrato de Locação (fls. 97).

No entanto, o fato dos Diretores Odilson Silva da Nobrega, e Marcelo Abelaira Vizoto serem responsáveis pela empresa perante a Receita Federal do Brasil, como apontada no Arrolamento dos Responsáveis (fls. 431), por si só não justificaria a imputação da Responsabilidade Tributária. Definiu-se que deveria a Fiscalização ter apontado quais foram as suas participações dolosas (Conluio). Em resumo, constatou-se que o Termo de

Responsabilização encontrara-se carente da indicação dos crimes, contra a ordem tributária, praticados pelos dois Diretores acima arrolados, de modo que a responsabilidade fora afastada nestes casos.

Reputou-se relevante informar, por fim, que o Sr. Odilson Silva da Nobrega, como acima verificado, não tomou ciência do Auto de Infração, logo faltara o elemento essencial para a sua defesa, que seria o conhecimento dos fatos, cerceando desta forma o seu direito de defesa.

Voto Vencedor

Multa Qualificada

Apenas neste ponto houve a divergência de entendimento, constatando-se, de início, que a omissão que resulta na redução do tributo, por si, já ensejaria aplicação da multa de ofício regulamentar de 75% (art. 44, I, Lei nº 9.430/96).

Foi ponderado que para que houvesse a qualificação da mesma, mister a comprovação inequívoca do dolo do sujeito passivo na conduta, nos termos do art. 44, inciso I, §1º, c/c arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Expôs-se que, no caso vertente, a omissão representaria menos de 3% do valor declarado, no ano-calendário 2006 (PIS e COFINS), e menos de 8% do valor do reembolso declarado, no ano 2007 (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

Ainda a constatação de ausência de comprovação do dolo na conduta que ensejou a infração de contabilização a menor do valor do reembolso da conta de consumo de combustíveis, culminou na desqualificação da multa para o patamar de 75%.

Por fim, sustentou-se que a parcela do IRPJ correspondente à infração seria maior que o imposto apurado no ano-calendário 2007. O mesmo se aplicaria à CSLL, que só teve crédito tributário apurado para o ano-calendário 2007. Assim, a multa incidente sobre os créditos destes tributos, ano-calendário 2007, fora reduzida para 75%.

Ante todo o exposto, concluiu-se que apenas os créditos de IRPJ, ano-calendário 2006, permanecem sujeitos à multa qualificada (150%), os demais submetidos à multa de 75%

Recurso Voluntário e Recurso de Ofício

Inconformada, a recorrente e os diretores ofertaram recurso voluntário, que, exceção feita ao pedido de diligência para que a Receita Federal se pronunciasse sobre o cumprimento das obrigações tributárias oriundas da subvenção para custeio, reiteram os argumentos trazidos na peça de impugnação.

Foi ofertado recurso de ofício.

Resolução nº 1103-000.164 – 1ª Câmara/3ª Turma Ordinária

Tendo em vista a alegação da recorrente e os elementos trazidos aos autos, resolveram, os membros do colegiado, converter o processo em diligência para que a unidade de origem examinasse os elementos trazidos pela recorrente e procedesse as verificações necessárias com vistas a confirmar a procedência das alegações da interessada de que efetuou espontaneamente, e antes do início do procedimento fiscal, o recolhimento dos tributos apurados e lançados em face de omissão de receitas decorrente da referida subvenção para custeio.

Reputou-se que a autoridade fiscal, responsável pelas diligências deveria elaborar relatório conclusivo, do qual deveria ser cientificada a interessada, observando-se o disposto no art. 35, parágrafo único do Decreto nº 7.574/2011.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

Mérito**Omissão de Receitas - Reembolso da conta de consumo de Combustíveis Fósseis -CCC**

Em atendimento à resolução proferida neste conselho, a Delegacia da Receita Federal do Brasil - Manaus (AM) elaborou um relatório de diligência fiscal. As conclusões ali constantes, no entanto, não corroboram efetivamente e de maneira eficaz na busca pela verdade dos autos.

Sinteticamente, a autoridade administrativa revela que, em consulta perante o sistema SIEF da RFB, não puderam ser confirmadas quaisquer das alegações trazidas pela recorrente, essencialmente no que concerne aos supostos recolhimentos em atraso correspondentes as receitas de subvenção de custeio recebidas em períodos anteriores (valor do reembolso da conta de consumo de Combustíveis Fósseis -CCC).

Em suas alegações, a recorrente afirma que “a diferença foi constatada e devidamente recolhida pela Breitener Jaraqui, no dia 28.10.2008, e os respectivos valores foram considerados ainda na apuração e recolhimento de IRPJ e CSLL, pelo que todo o tributo foi devidamente recolhido.”.

A pesquisa da fiscalização, em resposta à diligência requerida, alcançou o período de 01-10-2008 a 31-12-2008, abarcando, portanto, a data mencionada pela recorrente. No entanto, não foram constatados os recolhimentos mencionados pela entidade.

Diante destas premissas, a conclusão do Relatório elaborado pelo Auditor Fiscal Sérgio Luís Amaral Michiles deu-se no seguinte sentido:

“Desta forma, como as informações disponíveis na Receita Federal não comprovam as afirmações feitas pela recorrente, caberá a ela apresentar as provas dos pagamentos que afirma ter efetuado, conforme dispõe o Decreto nº 7574/2011, art. 28, parte inicial, (...)”

A recorrente, em contrapartida, limitou-se a traçar os motivos pelos quais o reconhecimento da receita ocorrera em atraso, apenas em outubro de 2010, mas não comprovou o principal: o pagamento efetivo da diferença recolhida a posteriori.

Veja que a construção lógica desenvolvida no recurso voluntário culmina na alegação final a seguir transcrita:

“Ora, com base em tudo o que foi dito, a informação do recolhimento do PIS e da COFINS a posteriori se encontra com a própria Receita Federal. Assim, para que se verifique a realização do recolhimento, solicita-se:

a) Que baixe o processo em diligência, para comprovar junto aos órgãos competentes da própria Receita Federal as informações ora prestadas;

b) Que baixe o processo em diligência para realização de perícia contábil, com o objetivo de comprovar o recolhimento a posteriori do tributo

(...)”

A recorrente, portanto, sequer cita de que modo poderia ser obtida a evidência do recolhimento do IRPJ e CSLL em relação às receitas supostamente omitidas. No que diz respeito ao PIS e a COFINS, pugna pela conversão em diligência, e fora exatamente o que ocorreu adiante, mas, conforme já demonstrado, sem qualquer resultado frutífero.

Em manifestação ao Relatório de Diligência Fiscal, a recorrente reitera os mesmos argumentos trazidos em recurso voluntário, reconstruindo o cenário em que se deram as contabilizações em período posterior, através de tabelas e demonstrativos, mas novamente se exime de comprovar o efetivo pagamento dos tributos incidentes sobre estes rendimentos.

Assim, ainda que o presente julgador acate e valide o contexto no qual se deu o reconhecimento de parte das receitas da subvenção de custeio em atraso, qual seja, a imprevisibilidade dos valores a serem reembolsados pela Eletrobrás e a consequente constituição da provisão em valor a menor, não há um documento que comprove o pagamento definitivo e incontestado dos tributos correspondentes.

O recorrente traz inúmeras provas, dentre elas o razão analítico demonstrando a contabilização da diferença e/ou a correção dos registros contábeis, as atas de reunião, de 15 de outubro de 2008, que supostamente deliberavam acerca da aprovação para recolhimento dos

tributos “devidos à reversão das provisões efetuadas pelos recebimentos a mais da CCC pelo óleo combustível por R\$ 5.611.650,08”.

No entanto, mesmo que observados conjuntamente, são frágeis, pois unilaterais. Revelam apenas provas enviesadas internamente, sem qualquer chancela externa, ou seja, sem a validação ou a contraposição com as informações prestadas e apuradas junto à RFB.

Em última ratio, então, não há comprovação do real recolhimento dos tributos. Sob um olhar direto e objetivo, o que remanesce como principal função da Administração Tributária é promover a arrecadação e posterior financiamento do Poder Público. Se o pagamento do tributo não fora identificado em alinhamento com a identificação exata da capacidade contributiva da entidade, inclusive por ela atestada, cumpre a este órgão perpetuar a cobrança até que esta seja definitivamente satisfeita.

Os autos carecem de elementos probantes robustos e idôneos, capazes de validar o direito invocado pela recorrente, razão pela qual reputo correta a tributação neste ponto.

Custo/Despesa Indedutível

Para análise específica deste item reputa-se essencial a consideração do princípio da essência sobre a forma, aliado ao princípio da verdade material.

A operação que culminou na dedutibilidade dos chamados gastos pré-operacionais pela contribuinte é estruturada de tal forma que perde-se de vista a sua real e genuína intenção.

O contrato de mútuo formalizado e o fluxo financeiro e econômico dele decorrente está completamente discrepante do objeto transferido.

Neste sentido, a fiscalização é certa no documento que acompanha a constituição definitiva dos créditos tributários, qual seja, a “Motivação do Ato de Lançamento”, a fls. 418 a 438.

Veja, inicialmente a Breitener Energética captou recursos em instituições financeiras para prover os gastos com a implantação do empreendimento, tais como a desmontagem da usina em Maracanaú-CE, o transporte dos equipamentos e sua posterior montagem em Manaus, etc. Ato contínuo, mediante o firmamento do contrato de locação da usina entre a Breitener Energética e a ora recorrente, houve o repasse dos gastos supracitados.

O que se estranha de forma latente é a concomitância e correlação desta transferência de gastos à recorrente, com a celebração de um contrato de mútuo.

A contabilização perpetrada escancara, no mínimo, a estranheza da operação.

O contrato de mútuo, então, vem acompanhado de uma cláusula (11.1) em que a ora recorrente declara e garante que assumirá parte dos custos suportados pela Breitener

com o transporte, a desmontagem, a montagem e a adaptação dos equipamentos para a construção da usina.

O primeiro ponto se destacar é que não houve um repasse de dinheiro ou de disponíveis, mas de dívidas, o que certamente já desvirtua por completo a essência ordinária e corriqueira de um contrato de mútuo. Tratam-se de passivos contraídos pela Breitener Energética e repassados para a recorrente, sob o invólucro de uma operação de empréstimo de numerários.

Ademais, é cediço que a sistemática que envolve o mútuo necessariamente remete à cobrança de juros do mutuário. Neste esteio, ainda mais incabível é cogitar que a contrapartida de uma assunção de dívidas é o pagamento de juros.

Mas não é só isso.

As dívidas contraídas pela mutuária seriam futuramente satisfeitas mediante aumento de capital na empresa “credora” (Breitener Energética). A definição adota pela fiscalização é contundente: “a assinatura do contrato promoveu um fenômeno de transubstanciação: as dívidas da Breitener Energética se transformaram em créditos.”.

Trata-se de patente anomalia operacional. Olhando isoladamente ou conjuntamente para a essencialidade destes atos, não é possível caracterizar o acordo entre as partes como mútuo, tampouco como uma assunção de dívidas, pois o objeto emprestado é totalmente discrepante das nuances normais da operação. O ônus financeiro dos juros, neste cenário, é algo que destaca a evidente inadequação das medidas perpetradas.

Avançar neste raciocínio e concluir que a forma como tal fora engendrada se deu sob o respaldo de uma intenção dolosa, culminando em artificialidade cometida para produzir efeitos tributários que não seriam gerados senão por meios ilícitos, é assertiva que não está comprovada de forma inequívoca nos autos, mas que será pormenorizadamente enfrentada em parte posterior deste voto.

A fiscalização conclui:

“(...) desde a cessão do contrato OC 1816/2005 a Breitener, cessou sua atividade de produtora de energia elétrica e passou a auferir receitas exclusivamente da locação de bens móveis e imóveis, conforme consta de suas DIPJ AC 2006 e 2007(fl. 608/664). Logo, todos os gastos efetuados com a implantação da usina em Manaus estão vinculados à realização de suas receitas. Dessa forma, o valor de R\$ 40.503.232,46 referente ao total desses gastos, deveria ter sido integralmente acrescido ao imobilizado e permanecido em sua própria contabilidade para a devida amortização das parcelas.”

O que está neste trecho intrínseco é o conceito contábil de passivos (formadores de ativos) e, principalmente a manifestação do princípio da confrontação de receitas e despesas.

Quando estamos falando de empresas controladas é difícil enxergarmos o alcance e o escopo de cada operação de forma individual, devemos olhar para o Grupo Econômico. A mesma pessoa que assina pela Breitner Energética como Diretor Administrativo

o faz pela Breitener Jaraqui com Diretor Presidente. Não há como negar a cumplicidade de interesses entre as entidades para um fim comum.

No entanto, não acredito que a assertiva acima exposta coadune com o resto das conclusões até então atingidas.

Olhando isoladamente para a situação, podemos atestar que os gastos pré-operacionais são inerentes ao início e desempenho das atividades da usina, de modo que não é possível estabelecer-se uma relação direta e clara entre tais dispêndios e as receitas de aluguel da locadora.

Ao ver deste julgador, o que caracteriza o efetivo remetente destes gastos como a Breitener Energética é a essência contratual e todo o contexto fático que envolve a operação.

Nos termos do Contrato de Locação, a Breitener Energética se obriga a entregar a usina em estado de servir ao uso a que se destina. Aliás, o próprio contrato adota como premissa que “para a construção da Usina, a Breitener (Energética) incorreu em custos relacionados a transporte e desmontagem dos equipamentos que estavam instalados na cidade de Maracanaú, Estado do Ceará, e respectiva montagem e adaptação na planta em Manaus, Estado do Amazonas, custos esses que alcançam a importância de R\$ 40.503.232,46 (...)”

No íntimo desta operação vemos uma sociedade em plena atividade (Breitener Energética) estruturando e criando, por obrigação contratual, uma sociedade de propósito específico (Breitener Jaraqui). Assim, é nítido que o dispêndio de recursos, em seu âmago fundamental, advém daquela empresa com recursos efetivos e reais para tanto.

A transferência destes gastos através da operação desvendada, então, desvia completamente sua natureza, sendo destinados à recorrente para nela serem incorporados como próprios de maneira completamente equivocada.

Aqui evidenciou-se, portanto, que os gastos não foram de fato incorridos pela recorrente, de modo que não poderiam ser deduzidos, reduzindo indevidamente a base de cálculo dos tributos em cobro.

Também neste ponto se mantém a autuação.

Multa Qualificada e Recurso de Ofício

Conforme já adiantado, o passo adiante que se dá ao presumir-se que os atos perpetrados pela entidade recorrente teriam como finalidade impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ou o seu conhecimento por parte da Autoridade Fazendária, deve ser olhado com cautela.

Ao ver deste julgador, apesar da completa anormalidade da operação que resultou na absorção dos gastos pré-operacionais pela recorrente, não há nos autos provas robustas que tornem inequívoco o fato de tal medida visar tão somente a produção de efeitos tributários.

Carecem os autos de elementos que atestem uma intenção dolosa do Grupo Econômico, objetivando tão somente a formação de um prejuízo fiscal na entidade responsável pela atividade operacional. Não há um conjunto hábil e idôneo, apto a comprovar que o intuito maior dessa sequência de medidas deu-se para que a recorrente se esquivasse da tributação correspondente.

Os autos estão eivados de dúvida, neste sentido.

Diante deste cenário, cabe a exposição de uma corrente que vêm crescendo no âmbito deste Conselho, absorvendo-a como verdade para a resolução desta controvérsia.

Trata-se da utilização do art. 112 do CTN, e do princípio do in dubio pro reo (ou como alguns julgados preferem in dubio pro contribuinte), como fundamentos expressos da ratio decidendi que versa sobre a desqualificação da multa.

Eis a redação do supracitado dispositivo legal:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

A dúvida – seja quanto aos fatos, quanto ao sujeito ou quanto ao conteúdo normativo – resultará sempre em um dilema de subsunção. E desta forma vem sendo encarado o tema no CARF, centrada principalmente na ausência de elementos fáticos autorizadores da multa qualificada e do dolo do agente:

“(...) num significativo número de casos, o conteúdo normativo desse enunciado é aplicado sem a identificação expressa do seu fundamento legal no âmbito do direito tributário.

Em outras palavras, seu conteúdo teleológico (norma de julgamento que direciona o juiz a decidir em favor do contribuinte no caso de dúvida) não é olvidado nessas situações; uma vez que, em sendo constatada a carência de elementos probatórios que evidenciem o intuito fraudulento, as decisões do CARF são sempre pela desqualificação da multa. (...)”

(“Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF”, Edição Fundação Getúlio Vargas - SP/ Escola de Direito e Editora Max Limonad)

Do racional ora declinado, segue a transcrição de ementa do Acórdão nº 2403002.988, de 12 de Março de 2015:

MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO. Na forma dos incisos I, II e IV do art. 112 do Código Tributário Nacional, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

No caso presente instaura-se uma situação de dúvida razoável quanto a natureza e as circunstâncias materiais do fato, o que traz o permissivo de aplicação do art. 112 do CTN. Deste modo deve-se adotar a medida mais benéfica ao contribuinte, optando-se pela pena menos gravosa, desqualificando a multa de ofício e reclassificando-a para o patamar de 75%.

O mesmo racional deve validar o afastamento da multa promovido pela autoridade julgadora de primeira instância.

A omissão de receitas, por si, não autoriza a qualificação da multa. Este entendimento é consolidado na jurisprudência deste Conselho e inclusive sumulado:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Reitera-se que aqui também não é possível estabelecer-se um nexo causal entre a conduta da recorrente e um evidente intuito de fraude.

Além dos numerários omitidos serem insignificantes perto do total tributado, o que pende muito mais para um lapso do que para uma conduta efetivamente dolosa, os autos não apontam de forma inequívoca e inconteste que as receitas não tributadas significam uma intenção da entidade.

A recorrente se prontificou a demonstrar, através de inúmeros documentos e alegações, o contexto no qual se deu a contabilização tardia destas receitas em outubro de 2008. O que lhe restou demonstrar fora efetivo pagamento dos tributos correspondentes. É verdade, tal medida invalida todo o raciocínio construído, para fins de cobrança do tributo, mas não para a identificação da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 44 da Lei nº 9430/96.

Portanto, voto no sentido de desqualificar a multa aplicada sob toda a infração, neste passo negando provimento ao recurso de ofício.

Responsáveis Tributários

Neste tópico, contradito a posição da DRJ/BEL, para excluir a responsabilidade tributária que recai sob os agentes: Elfio Mendes (Diretor Administrativo), Willians Domingues de Oliveira (Gerente Financeiro) e Antonio Geraldo Pinto Maia (Diretor Técnico).

Todos têm amplo poder de gestão dentro do Grupo Econômico “Breitener” e essencialmente quanto à aprovação do Contrato de Mútuo e do Contrato de Locação de Usina Termelétrica, estiveram diretamente envolvidos (participando de sua assinatura) e presumidamente cientes da operação que culminou na transferência indevida de gastos na monta de R\$ R\$ 40.503.232,46.

No entanto, uma vez afastada a conduta dolosa da recorrente, pela patente ausência de provas neste sentido, não há como sustentar-se a responsabilidade atribuída à seus agentes.

Conforme salientado inclusive pela fiscalização, os pressupostos para a responsabilização de sócios-gerentes, diretores e administradores das pessoas jurídicas de direito privado, nos termos do art. 135 do CTN, residem no elemento “dolo”.

Não há aqui demonstrada qualquer infração à lei, contrato social ou estatutos, capaz de atestar um ato voltado para a ocultação da ocorrência do fato gerador dos tributos, de modo que não há como manter a responsabilidade pessoal dos sujeitos acima elencados pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias.

Os autos são frágeis na composição de um cenário doloso. Uma vez retirada esta intenção de desvio da tributação por parte da recorrente, não há como perpetuá-la em relação aos seus agentes.

Pelos mesmos argumentos reputo correta a decisão de afastar a responsabilidade dos Srs. Odilson Silva Nobrega e Marcelo Abelaira Vizoto.

Conclusão

Diante de todo o exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para, no MÉRITO, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para reduzir a multa qualificada de 150% para o patamar de 75% e para afastar a responsabilidade Elfio Mendes (Diretor Administrativo), Willians Domingues de Oliveira (Gerente Financeiro) e Antonio Geraldo Pinto Maia (Diretor Técnico) e CONHEÇO DO RECURSO DE OFÍCIO, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Redator designado.

Peço vênia para discordar do nobre relator com relação aos termos do seu voto, no que tange ao conhecimento do recurso voluntário na parte relativa aos responsáveis tributários Elfio Mendes, Willians Domingues de Oliveira, Antonio Geraldo Pinto Maia e Marcelo Abelaira Vizoto.

Como se vê nos autos, a defesa dos arrolados como responsáveis tributários foi veiculada no mesmo recurso da pessoa jurídica autuada, o que já havia ocorrido na impugnação, sem que aqueles tivessem outorgado procuração ao patrono desta.

De se concluir, portanto, que a pessoa jurídica fiscalizada não possuía legitimidade para defender qualquer um dos terceiros arrolados pelo fisco como responsáveis tributários.

Esse entendimento é consentâneo com precedente desta Turma Ordinária, conforme ementa abaixo transcrita:

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE
PROCESSUAL. PRECLUSÃO.*

A responsabilidade tributária deve ser objeto de contestação pelas próprias pessoas físicas e jurídicas às quais tal condição foi imputada pela fiscalização. A falta de questionamento, pelas pessoas físicas e jurídicas arroladas, no prazo legal, de sua condição de responsáveis pelo crédito tributário lançado, leva à preclusão desta matéria na esfera administrativa. A empresa fiscalizada, sem quaisquer provas de que tenha recebido procuração das responsáveis para apresentação de defesa em seus nomes, não possui legitimidade processual para contestar aquela imputação. Eventual recurso apresentado, nestas condições, não deve ser conhecido nesta parte. (Acórdão nº 1201-001.401 – 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária - Sessão de 5 de abril de 2016 - Relator Cons. João Otávio Oppermann Thomé)

Em face do exposto, voto por não conhecer do recurso, na parte relativa à defesa dos coobrigados: Elfio Mendes, Willians Domingues de Oliveira, Antonio Geraldo Pinto Maia e Marcelo Abelaira Vizoto.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar