



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

Processo n° 10530.003089/2005-44
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-001.816 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2016
Matéria Omissão de receitas.
Recorrente PIRELLI PNEUS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

A autuação justificada na omissão de receitas decorrentes de ordens de pagamentos do exterior como garantias bancárias de operações de exportação, mas que ao final aponta a não contabilização de receitas, deve ser compreendida como relacionada ao registro dos adiantamentos, sobretudo em função do período fiscalizado, o que não revela necessariamente renda tributável, considerando que as operações podem sequer se concretizarem ou podem ser negociadas por valores diversos dos originais.

Nesse sentido, embora tornada incontrovertida a questão da existência de provas capazes de demonstrar a relação entre ordens de pagamento, contratos de câmbio e faturas de exportação, infirmo-se assim a presunção de omissão de receitas, torna-se irrelevante discussão sobre este aspecto.

A constituição de crédito tributário fundamentada na não contabilização das receitas de exportação propriamente ditas impõe a precisa identificação dos montantes efetivamente praticados, em operações concretizadas e nos intervalos temporais apropriados, para que verdadeiramente se alcance uma materialidade tributável, determinação esta imprescindível, que compete à autoridade fiscal, assim como a produção probatório para sustenta-la.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Contribuição ao Pis. Cofins.

Anos-calendário: 2000

Tributação decorrente, à qual aplicam-se as mesmas conclusões relativas ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 1) Por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, votou pelas conclusões os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Ana de Barros Fernandes Wipprich; e 2) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado

(documento assinado digitalmente)

DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO - Relatora

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Rogério Aparecido Gil, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Daniele Souto Rodrigues Amadio (Relatora), Ana de Barros Fernandes Wipprich e Talita Pimenta Félix.

Relatório

PIRELLI PNEUS S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, que, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada contra lançamento que constituiu crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, referentes aos anos calendário 2000, no valor total de R\$ 9.277.124,95, incluindo multa de ofício de 150% e juros de mora.

As **autuações** tiveram como objeto duas infrações, ambas delas qualificadas como omissão de receitas, a primeira indicada como receitas não contabilizadas e a segunda depósito bancário não contabilizado, no caso deste item 2, no valor de U\$ 70.000.000,00, consequentes de um processo fiscalizatório que questionava a relação entre as ordens de pagamento emitidas por instituições financeiras no exterior em favor da Recorrente, contratos de câmbio e faturas de exportação.

Insurgindo-se, a Recorrente interpôs **impugnação**, iniciada com questionamento sobre a regularidade do procedimento fiscalizatório, demonstração do curso da apresentação de documentos e esclarecimentos acerca das características das operações de exportação que realiza. Na sequência, aduziu-se a invalidade do lançamento fundado em presunções, quando a autoridade administrativa deveria analisar toda a escrita contábil e fiscal apresentada pela contribuinte; o equívoco da premissa de que a ordem de pagamento emitida equivaleria à receita auferida; a escrituração e contabilização de todas as ordens de pagamento objeto da autuação; e o dever da Fiscalização de determinar corretamente o fato gerador.

No que se refere ao segundo item da autuação, afirmou não ser a beneficiária do rendimento e a decadência do direito de constituir o crédito e concluiu pela inaplicabilidade da multa de 150% e da Taxa Selic.

Levada a questão à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, o processo foi baixado em **diligência** para se solicitar às instituições financeiras, exclusivamente, a relação entre as ordens de pagamento emitidas em face da Recorrente e os respectivos contratos de câmbio.

Na sequência, foi então proferida **decisão pela 1ª Turma dessa Delegacia**, que, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação, desconstituindo o item 2, desqualificando a multa de 150%, mantendo a aplicação da Taxa Selic e, com relação ao item 1, preservando as autuações, sob a alegação de que seria necessária a comprovação da contabilização das receitas de exportação, para que fosse desconstituído o crédito tributário.

Registra-se que houve **declaração de voto**, basicamente, no sentido de que esse argumento adotado pela turma julgadora fugiria do objeto da fiscalização e, portanto, não poderia ser adotado neste momento do curso do processo.

Cientificada da decisão de primeira instância a contribuinte interpôs **recurso voluntário**, no qual substancialmente reprisa os argumentos apresentados na impugnação, complementados por manifestação quanto ao resultado da diligência realizada e alegações de que teria se tornado incontroversa a relação entre ordens de pagamento, contrato de câmbio e faturas, o que impliaria logicamente a anulação das autuações; manifesta alteração de critério jurídico pela decisão recorrida, quando argúi a necessidade de prova da contabilização das receitas de exportação; e incorreta determinação do ônus da prova.

Conclui-se assim o relatório e passa-se, então, a enfrentar os temas em questão, sob a ótica apresentada pelo recurso voluntário e também de ofício interposto.

É o Relatório

Voto

Conselheira DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO

Considerando que a ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 28 de abril de 2009 (fl. 4598) e o recurso voluntário foi interposto em 26 de maio de 2009 (fl. 4611/4650), entendo-o tempestivo e, portanto, o conheço, pois também regular a correspondente representação processual, passando a analisar as razões deduzidas.

Confrontando as razões apresentadas no Recurso Voluntário e a decisão recorrida, para o que se remete à descrição feita no relatório acima, a questão central que primeiramente se infere para apreciação está em se definir se o objeto das autuações firmou-se exclusivamente na omissão de receitas, bastando então a comprovação da relação entre as ordens de pagamento emitidas pelos bancos estrangeiros, os contratos de câmbio e faturas a que vinculados, para se definitivamente identificá-las e, assim, infirmar a infração imputada, ou se abrangeria eventual falta de contabilização das receitas de exportação pela Recorrente.

Entendendo-se pelo primeiro ponto, concluir-se-ia que o conjunto probatório construído tanto pelos documentos apresentados pela contribuinte ao longo do processo, assim como em virtude da diligência realizada, seriam suficientes a demonstrar a correspondência entre os elementos citados, tal qual reconhecido e tornado incontroverso pela própria decisão recorrida proferida pela DRJ após a instrução probatória e análise técnica por ela determinada.

Na oportunidade, inclusive se esclareceu a questão de que um só contrato de câmbio poderia justificar mais de uma ordem de pagamento, assim como a possibilidade de não correlação precisa entre a ordem bancária dada em garantia à uma futura operação de exportação e o real valor do negócio quando efetivamente realizado e definida sua quantia.

Por outro lado, considerando-se que as autuações fundamentaram-se, sim, desde o princípio na ausência de contabilização das ordens de pagamento, receitas estas tidas inicialmente como as omitidas, surge então a questão que exige que se posicione quanto à prova capaz de suportar a imputação, paralelamente à definição quanto ao ônus de produzi-la.

Pois bem. Analisando-se concretamente os autos e as alegações da Recorrente, face ao acórdão recorrido, considera-se que, muito embora as autuações tenham partido da omissão de receitas por falta de identificação da origem das ordens de pagamento, constou dos seus termos, em conclusão, imputação de não contabilização de receitas, o que já afastaria, portanto, a alegação de mudança de critério jurídico pela autoridade julgadora.

Por eventualidade, se quisesse se adentrar na questão do ônus probatório, diria-se que, ultrapassado o ponto da omissão de receitas, quando à autoridade fiscal está legalmente autorizada a partir de indícios que, se não infirmados pelo sujeito passivo, configuram presunção válida, chegar-se-ia à obrigação da autoridade fiscal de produzir prova que sustentasse a norma constitutiva do crédito tributário produzida.

Ressalva-se, porém, que tal ônus persistiria até o ponto em que demonstrado que envidados todos os esforços instrutórios ao seu alcance, sem que fosse definitivo a partir

do instante em que não se verifica atividade colaborativa do contribuinte, dentro daquilo que certamente está também obrigado a oferecer, como a manutenção e disponibilização de documentos e registros contábeis de suas operações.

O que não se admite é a autoridade fiscal intimar o sujeito passivo a fazê-lo e, diante de qualquer insuficiência, autuá-lo por não contabilização de receitas, quando o ônus de prová-la ainda era seu, não se podendo tratar a questão como espécie de presunção, tal qual ocorre nas exigências decorrentes de omissão de receitas, quando esta possibilidade é expressamente prevista por lei e, por isso, validada.

No presente voto, porém, registra-se, não se adentra na análise concreta da existência de prova da não contabilização de receitas correspondentes às ordens de pagamento, porque se tem outro entendimento sobre a questão posta em julgamento.

Entende-se que, muito embora a autoridade fiscal tenha iniciado o procedimento fiscalizatório buscando identificar transações em moeda com instituições bancárias no exterior e tenha fundamentado suas autuações na omissão de receitas também em função da impossibilidade de identificação das ordens de pagamento, remeteu-se, ao final, à não contabilização dos respectivos valores pela Recorrente.

Ocorre que – e aqui é o ponto determinante do entendimento formado nesse julgado –, quando a autoridade autuante aponta a não contabilização e a relaciona à omissão de receitas por não identificação da ordem de pagamento, pensa-se que está a se referir a eventual valor que deveria corresponder a essa garantia bancária, a ser registrado no momento de sua emissão. Por isso, possivelmente não localizado, seja porque o montante da ordem de pagamento não necessariamente corresponde à efetiva quantia recebida pela Recorrente em função da exportação realizada, na medida em que pode ser altardo *a posteriori* ou sequer recebido, seja em razão justamente da sua natureza de garantia e não de transferência efetiva, de modo que haja descasamento temporal entre a emissão da ordem e o registro da receita.

Portanto, pensa-se que se o que pretendia autuar a fiscalização era a não contabilização da efetiva receita decorrente das operações de exportação, pelas próprias características da natureza do negócio, seus lançamentos deveriam possuir outra fundamentação, forma de produção de prova e inclusive verificação adequada dos períodos dos registros contábeis, o que, aliás, revela forte indicativo de que não foi esse o caminho adotado, considerando-se que o ano calendário fiscalizado unicamente de 2010 se refere às ordens de pagamento e não ao momento em que deveriam ter sido contabilizadas as receitas, podendo-se somente a partir de então, sim, dizer que não foram devidamente registradas.

Afinal, antes disso, sequer obrigação havia a Recorrente de tributá-las, mas apenas uma expectativa de direito, ainda não definido quanto ao seu recebimento e montante que o liquidasse, e, conseqüentemente, a possibilidade de imputação de infração pelo seu não reconhecimento e recolhimento dos tributos eventualmente devidos. Mais que isso, faltou-se definir então o fato gerador da obrigação e seu critério temporal, correndo-se principalmente o risco de se tributar um mero adiantamento, como se renda fosse.

Portanto, pela linha de raciocínio adotada, pensa-se que a decisão recorrida não deve prosperar quanto ao primeiro tópico, por exigir prova desvinculada do objeto da autuação, que se entende referir a eventuais receitas relacionadas extamante às ordens de pagamento. Passo seguinte, caso se considere seja este o seu verdadeiro objeto, não há como se

exigir do contribuinte a produção desta prova, pelo simples motivo de que a correspondente receita quando da emissão das referidas ordens bancárias não é algo necessariamente existente.

Para se exigir prova da contabilização das receitas advindas das operações de exportação, ter-se-ia que admitir, então, o alargamento do objeto da autuação no curso do processo e que essas provas fossem primeiramente produzidas pelo Fisco, o que não parece ser admitido no sistema jurídico brasileiro, haja vista as normas de competência e princípios constitucionais, o artigo 142 do Código Tributário Nacional e dispositivos que regem o Processo Administrativo Fiscal, especialmente aqueles previsto no Decreto n. 70235/1972.

Registra-se que não se trata aqui, também, de alteração de critério jurídico por esta decisão, mas de descaracterização do argumento utilizado pela decisão recorrida para a manutenção do crédito tributário relativo ao item 1, que justifica o afastamento da prova que foi exigida como requisito para a anulação do lançamento.

Portanto, nesse ponto, vota-se por reformar a decisão de primeira instância, desconstituindo-se as autuações quanto ao item 1.

No que se refere ao item 2, ratifica-se a decisão da DRJ, para também desconstituir o crédito tributário, pelos seus fundamentos.

MULTA QUALIFICADA

Em breves linhas, no tocante à qualificação da multa, primeiramente há de se pontuar que como a conclusão do julgamento foi pela desconstituição do crédito tributário, entende-se que também não poderia prosperar a imputação de penalidade pelo descumprimento das obrigações fiscais. De todo modo, esclareça-se que, quanto à sua qualificação, também não se veria causa para que ocorresse, uma vez não demonstrada nos autos qualquer atitude da Recorrente que revele intuito doloso, tampouco reiteração de conduta, obstacularização de fiscalização, ausência de respostas a intimações, ou outras atitudes da espécie capazes de configurar o pressuposto de sua aplicação.

TAXA SELIC

Relativamente à aplicação da Taxa Selic pontua-se, objetivamente, que da leitura do artigo 161, parágrafo primeiro, do Código Tributário Nacional compreende-se sua autorização para que lei ordinária fixe taxa com percentual diverso da regra geral de 1% ao mês, como se observa de seu texto:

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

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Daí se considerar legalmente possível e aplicável à questão a previsão da Lei n. 9.430/96 para equiparar os juros moratórios incidentes sobre os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a partir do ano-calendário de 1997,

Processo nº 10530.003089/2005-44
Acórdão n.º **1202-001.816**

S1-C2T2
Fl. 9

à Taxa Selic, portanto, rejeitando-se a alegação de que o crédito tributário objeto da presente autuação deveriam ser atualizados com juros moratórios mensais de 1%.

De todo modo, como se vota por desconstituir as obrigações principais, resta prejudicada a apreciação do tema.

Por esses motivos, vota-se por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, que se refere ao Item 1 da autuação, restando prejudicadas a aplicação da multa qualificada e correção pela Taxa Selic, e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício quanto ao item 2.

(documento assinado digitalmente)

DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO