



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

**Processo nº** 10840.003490/2005-81  
**Recurso nº** 162.872 Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-00.087 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de maio de 2009  
**Matéria** IRPJ E OUTROS  
**Recorrente** COMPANHIA ENERGÉTICA SANTA ELISA  
**Recorrida** 5ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

**Assunto:** Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

**Ano-calendário:** 1999, 2000, 2001/Despesas Financeiras.

Cabe ao contribuinte a prova da existência de despesas financeiras que serviram para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.


Multa qualificada./Cabe ao fisco a prova da ocorrência das situações previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4502/64 para a aplicação da multa qualificada.

Decadência./Não sendo demonstrado dolo fraude e simulação e tendo o contribuinte praticado os procedimentos necessários à verificação da ocorrência do fato gerador e apuração da base de cálculo, aplica-se o art. 150 do CTN para verificação do prazo decadencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

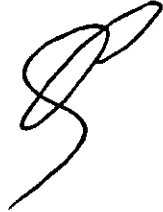
ACORDAM os Membros da 3ª câmara / 1ª turma ordinária da primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, reduzindo a multa aplicada de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), reconhecendo a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em relação ao IRPJ e a CSLL ocorridos até 31/12/1999 e em relação ao PIS e a COFINS ocorridos até 30/11/2000, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
JOSE CLÓVIS ALVES  
Presidente

  
MARCOS RODRIGUES DE MELLO  
Relator

Formalizado em: 19 JUN 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jacinto do Nascimento, Marcos Rodrigues de Mello, Leonardo Henrique M. de Oliveira, Waldir Veiga Rocha, Alexandre Antônio Alkmin Teixeira, José Carlos Passuello e José Clóvis Alves.



## Relatório

Em ação fiscal, a empresa acima qualificada foi autuada, em 06/12/2005, em decorrência da apuração de perdas no recebimento de créditos/despesas não comprovadas (glosa de despesas não comprovadas) e variações cambiais ativas não contabilizadas, nos anos-calendário de 1999 e 2000, relacionadas a operação de “securitização de créditos” recebíveis da Petrobrás, decorrentes de comercialização de álcool (carburante e anidro), sendo efetivados: a) os respectivos ajustes no prejuízo fiscal apurado nesses períodos, para efeitos de incidência do IRPJ, e na base de cálculo negativa da CSLL, conforme demonstrativos de fls. 765/769; b) a exigência de Pis e Cofins, reflexo da apuração de omissão de receitas por variações cambiais não contabilizadas, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, evidenciados em demonstrativos, descrição dos fatos, enquadramento legal e termo de encerramento às fls. 4070/4101.

Com relação ao IRPJ, foram efetuados os seguintes lançamentos (fls. 08 a 15): a) No a/c de 1999: ajuste do saldo de prejuízo fiscal compensável, com redução de R\$ 4.789.440,44 (variações monetárias ativas não contabilizadas); b) No a/c de 2000: ajuste do lucro real, para acréscimo do valor de R\$ 7.875.768,85 (glosa de despesas não comprovadas); tributação da diferença entre esse valor e 30% do lucro real ajustado, correspondente a R\$ 3.772.207,41, aplicando-se alíquota de 15% (principal), mais 10% (adicional); c) No a/c de 2001: tributação da compensação indevida do valor de R\$ 4.789.440,44, já compensado com o prejuízo da atividade rural em 1999. Crédito tributário de IRPJ: R\$ 2.223.250,46 (principal) + multa de ofício e juros de mora; total = R\$ 7.249.127,83. Por cálculo análogo, apurou crédito de CSLL no valor de R\$ 896.382,08 (principal) + multa de ofício e juros de mora; total = R\$ 2.931.191,50. Os créditos de Pis e Cofins, nos valores totais de R\$ 112.593,46 e R\$ 519.662,15, respectivamente, são reflexos das omissões de receitas financeiras apuradas no a/c de 1999.

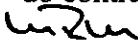
Regularmente cientificada, a interessada apresentou impugnação de fls. 798/829 contendo, em síntese, as alegações a seguir relacionadas, de acordo com suas próprias razões.

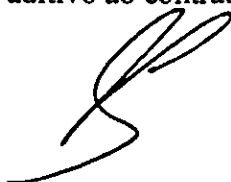
### “DOS FATOS

A Cia Energética Santa Elisa contratou com a Petrobrás a venda de álcool carburante para o período de um ano; a entrega do combustível e os respectivos pagamentos seriam realizados no decorrer da vigência do contrato (cláusulas 1.1 e 6.1 a 6.3 do contrato de compra e venda e outros pactos);

Na vigência do contrato surgiu a possibilidade de captação de recursos financeiros no exterior a baixo custo, com benefícios para a Santa Elisa e para a Petrobrás (item G do primeiro aditivo ao contrato de compra e venda e outros pactos);

A Cia Energética Santa Elisa receberia antecipadamente os recursos das vendas a entregar e a Petrobrás desembolsaria o valor das compras realizadas somente no final do contrato (itens B e D do primeiro aditivo ao contrato de compra e venda e outros pactos);





A operação de Securitização de Recebíveis, por apresentar o menor custo, foi a definida para a captação dos recursos no exterior. (item G do primeiro aditivo ao contrato de compra e venda e outros pactos);

Acontece que os Recebíveis baseiam-se nas notas de venda para entrega futura e havia a necessidade de manutenção de estoques de Álcool em volume suficiente para garantir a operação;

A manutenção dos estoques de Álcool, lastro da operação, exigiu da Santa Elisa um maior aporte de capital de giro, cujo custo de captação foi parcialmente transferido para a Petrobrás (R\$ 4.826.178,90), através de reajuste no preço de venda originalmente contratado (item I e cláusula 3 do primeiro aditivo ao contrato de compra e venda e outros pactos, que alterou o item 5.1 clausula 5 do contrato de compra e venda e outros pactos);;

Resumo da Operação, em reais:

Valor das Vendas Líquidas Contratadas:	38.090.471,40
Valor das Vendas Líquidas Realizadas:	42.916.650,30
Custo Financeiro para a Santa Elisa:	7.875.769,08
Custo Financeiro para a Petrobrás:	23.296.334,34
Valor Líquido Recebido pela Santa Elisa:	35.040.881,22
Valor Pago pela Petrobrás:	66.212.984,64

[...]

Custo da Operação

Custo para a Santa Elisa:

O custo real da operação está quantificado em R\$ 3.049.590,18, sendo R\$ 7.875.769,08 dos custos financeiros deduzidos os custos transferidos para a Petrobrás, via reajuste no preço originalmente contratado no montante de R\$ 4.826.178,90. [...]"


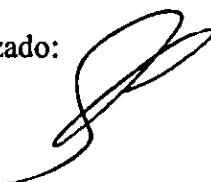
Sustenta a impugnante, ainda, que teria incorrido nos seguintes custos financeiros: a) deságio na securitização, no valor de R\$ 3.988.212,67, correspondente à diferença entre o valor das vendas brutas (R\$ 47.478.105,90) e os valores recebidos em dinheiro e em títulos (R\$ 43.489.893,23); b) desconto financeiro e outras despesas bancárias, no valor de R\$ 324.189,63; c) Imposto de Renda sobre variação cambial, no valor de R\$ 3.766.618,29, considerado-se o valor de US\$ 3.227.607,80, convertido à taxa de câmbio de R\$ 1.167 (taxa de câmbio original).

Sustenta que a Petrobrás teria se responsabilizado por pagamentos de juros (R\$ 2.063,809,38) e variações cambiais (R\$ 21.232.524,96), como previsto na clausula 4 do primeiro aditivo ao contrato.

Com relação aos registros contábeis da operação, alega o seguinte:

“Registro Contábil

Registro realizado:

No ano de 1999, a Santa Elisa registrou os recebimentos decorrentes da operação de securitização e das remessas finais pela liquidação da operação diretamente a crédito da Conta Geral: Clientes Petrobrás.

Constituiu, em 30/04/1999, a Provisão para perdas com Contas a Receber no valor de R\$ 7.484.809,83, equivalente a 90% do saldo do Contas a Receber-Petrobrás de R\$ 8.316.345,13, na data base de 30/04/1999.

Em março de 2000, foram realizados diversos lançamentos que resultaram na seguinte posição:

D: Despesas de Comercialização R\$ 390.959,52

D: Provisão para perdas com Contas a Receber R\$ 7.484.809,83

C: Clientes Petrobrás R\$ 7.875.768,95

Falhas decorrentes do registro realizado:

A operação de Securitização não foi adequadamente refletida nos livros da empresa.

Os Direitos representados por Notas Promissórias emitidas ou objeto de novação por residentes no exterior foram mantidos na Conta Geral: Clientes Petrobrás.

Efeitos nos Resultados e na apuração do Imposto

As falhas nos registros contábeis não afetaram os resultados finais da empresa.

Em resumo:

	Despesas Registradas	
D:	Despesas de Comercialização	R\$ 390.959,52
D:	Provisão para Perdas com Contas a Receber	R\$ 7.484.809,83
	Total	R\$ 7.875.768,95
	Custo Financeiro Líquido da Operação	
D:	Deságio Securitização	R\$ 3.988.212,67
D:	IR Sobre Variação Cambial	R\$ 3.766.618,29
D:	Desconto Financeiro	R\$ 324.189,63
C:	Variação Cambial Ativa	(R\$ 203.251,24)
	Total	R\$ 7.875.769,35

[...]

Retenção no Pagamento Final da Petrobrás;



No Pagamento realizado à Brasalcohol, em 28/05/1.999, foi retida pela Petrobrás a importância de R\$ 4.982.193,40, assim o valor principal de R\$ 24.671.379,60 foi reduzido para R\$ 19.689.186,20.

A Brasalcohol também apresentou o valor do principal de R\$ 19.689.186,20 no anexo à Nota de Débito emitida em 28/05/99 (docs de folhas 403 e 465 do processo).

A Santa Elisa manteve registrado na Conta Geral Clientes o valor integral da Nota Fiscal 12.723, sem quaisquer reduções, ou seja R\$ 24.671.379,60.”

Após tais considerações de ordem geral, a autuada enumera, em relação propriamente ao teor do Termo de Conclusão Fiscal, os argumentos a seguir.

Item V – subitens 37 e 38 do Termo de Conclusão Fiscal

- que seria improcedente a constatação da ocorrência de evasão de divisas no montante de R\$ 11.885.225,96, relativo às notas fiscais 12720 a 12722, e R\$ 13.231.181,16, da nota fiscal 12723, pois *“compararam-se os valores em REAIS em períodos com taxas de câmbio distintas, ou seja, valores com diferente poder de compra. Aqueles recebidos pela Santa Elisa da Brasalcohol ocorreram, principalmente, no início do período de 15/07/1998 a 14/04/1999, e os valores pagos pela Petrobrás à Brasalcohol/Microplus ocorreram em 29/06/1999 e 25/05/1999”;*

- que *“a comparação correta dever ser em moeda com poder de compra constante, principalmente porque no período da operação ocorreu (em janeiro de 1.999) a maxi desvalorização do real em relação ao dólar”;*

- que *“nos valores pagos pela Petrobrás estão inclusos os juros pelo financiamento realizado pela Brasalcohol e nos valores pagos pela Brasalcohol à Santa Elisa está deduzido o deságio pela antecipação dos recebíveis da Petrobrás, decorrente do processo de securitização dos Direitos Creditórios. Os Direitos Creditórios objeto da securitização são representados pelos valores das Vendas realizadas acrescidos dos Juros e da Variação Cambial a incorrer até maio e junho de 1.999”;*

- que *“a Petrobrás assumiu os encargos futuros dos Juros e da Variação-Cambial a favor da Fornecedora, pela remuneração do principal (valor das vendas) a ser liquidado ao final da operação. A Fornecedora vendeu e transferiu à Brasalcohol o valor integral dos Direitos Creditórios, inclusive os direitos sobre os Juros e Variação Cambial a incorrer, mediante o pagamento em dinheiro (crédito em conta bancária) e em títulos (Notas Promissórias). O custo da antecipação dos valores dos créditos recebidos pela Fornecedora está representado pelo Deságio calculado com base no Valor dos Direitos Creditórios, deduzidos os Juros e a Variação Cambial a incorrer e os valores pagos pela Brasalcohol, ou seja o Deságio representa a diferença entre o Valor das Vendas a Receber e o valor pago pela Brasalcohol na compra dos Direitos Creditórios”;*

- que não teriam sido considerados, ainda, na comparação entre valores pagos pela Petrobrás e os valores pagos pela Brasalcohol à Santa Elisa, as despesas e comissões bancárias, as diferenças entre as taxas de câmbio de compra e de venda de moedas estrangeiras, as remunerações ao Deutsche Bank S.A - Banco Alemão, ao Bankers Trustee Company Ltda. e ao Credibanco.





- que seria também improcedente a constatação da existência de valores não recebidos nos montantes de R\$ 3.342.598,66, equivalentes a US\$ 3.580.965,28, relativos às notas fiscais 12720 a 12722, e R\$ 4.533.170,21, equivalentes a US\$ 4.345.752,65, da nota fiscal 12723, totalizando R\$ 7.875.768,85 e US\$ 7.926.717,94;

- que seria indevida a inclusão, no saldo a receber da Santa Elisa, dos encargos futuros relativos aos Juros e da Variação Cambial pela remuneração do principal (valor das vendas) a ser liquidado ao final da operação pela Petrobrás, visto que teriam sido transferidos à Brasalcohol quando da venda e transferência do valor integral dos direitos creditórios (securitização);

- que não teria sido computado, nas baixas dos valores a receber, o valor do Deságio na Securitização, de R\$ 3.998.212,67 e US\$ 2.889.487,53, apurado com base nas notas de vendas emitidas pela Santa Elisa e pagamentos realizados de acordo com Instrumentos Particulares de Cessão de Crédito;

- que não teria sido computado, nas baixas dos valores a receber, o valor do Imposto de Renda sobre Variação Cambial debitado à Santa Elisa, fato que seria previsto no Instrumento Particular de Cessão de Direitos Creditórios - item 2.3: "*O Valor de todos os impostos que eventualmente incidam no caso de conversão do Pagamento em Dólares para reais deverá ser suportado pela PRODUTORA e deduzido do valor do pagamento em Dólares*";

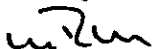
- que "o pagamento líquido em dólares US\$ 34.320.827,28 (15.111.584,07 + 19.209.243,21) das 'Notas Seniores' foi inferior ao valor do investimento - Valor Principal US\$ 36.616.064,96 (15.475.208,40+21.140.856,56) - sem os juros. A diferença decorre da cobrança do Imposto de Renda sobre a Variação Cambial no montante de US\$ 3.227.607,79, o que representa de fato a tributação do capital investido. A tributação reduziu o valor do investimento, representado pelos valores a receber da Petrobrás - "Notas Seniores" ; esta redução foi repassada para as "Notas Subordinadas" emitidas pela Brasalcohol em favor da Cia Energética Santa Elisa. O débito contra a Santa Elisa do Imposto de Renda s/ Variação Cambial tem como base os Instrumentos Particulares de Cessão de Direitos Creditórios firmados em 14/07/98 e 01/09/98, mais especificamente em suas cláusulas 2.1 e 2.2 [...]";

- que também não teriam sido considerados os seguintes itens: Desconto Financeiro, no valor de R\$ 324.189,63, Variação Cambial das Parcelas Finais Recebidas, no valor de R\$ -593.746,45, e Valor Original das Parcelas, no valor de R\$ 390.495,21;

- que "o pagamento realizado pela Petrobrás da nota fiscal 12.723 emitida pelo valor de R\$ 24.671.379,60 foi efetivado pelo valor de R\$ 19.689.186,20, ou seja, com uma redução de R\$ 4.982.193,40 decorrente de ajuste no valor principal [...], como a Petrobrás não pagou , a Santa Elisa também não recebeu", redução essa que não teria sido observada pela Fiscalização.

#### Subitem 40 do Termo de Conclusão Fiscal

- que o auditor teria constatado falhas nos registros contábeis, mas não teria analisado os efeitos fiscais. O Fato de manter os Valores a Receber na Conta Geral de Cliente Petrobrás não descaracterizaria a operação de securitização. Os chamados "valores a receber" seriam, na verdade, os Custos da Operação de Securitização, tendo sido as devoluções registradas quando da emissão das respectivas notas fiscais;



- que em relação à variação monetária e à redução do valor dos débitos em dólares, se haveris de atentar para o seguinte: "a) Os juros e a variação cambial a incorrer dos débitos securitizados foram integralmente transferidos para a Brasalcohol; b) Parte dos Débitos foi reduzida pelo Deságio e por descontos posteriores à securitização (devoluções, descontos, etc); c) Parte dos Débitos foi reduzida pelo Imposto de Renda Sobre Variações Cambias, fato conhecido no início de 1.999 face à máxí desvalorização do real e à mudança na tributação do IRRF decorrente da lei 9.779/99; d) Os recebimentos dos débitos remanescentes formam registrados atualizados, diretamente a crédito da conta de Clientes Petrobrás, ou seja, a variação monetária ativa foi reconhecida pelo regime de caixa. Os itens b e c foram refletidos contabilmente quando da constituição da Provisão para Perdas".

#### Subitem 40 do Termo de Conclusão Fiscal

- que a provisão para perdas contestada pela Fiscalização teria sido constituída e registrada em 30/04/99, e representaria fatos conhecidos antes desta data, quais sejam: o deságio na securitização, as reduções, deduções e descontos estimados dos débitos e o Imposto de Renda Sobre Variações Cambias, este último conhecido no mês de janeiro de 1.999 quando ocorreu a máxí desvalorização do real e a publicação da Lei 9.779/99 que alterou a tributação do Imposto de Renda na Fonte;

- que embora a provisão tenha sido constituída contabilmente em 1.999, somente teria surtido efeitos fiscais em 2.000, quando o seu montante foi ajustado, na apuração do Lucro Real, à vista dos recebimentos e lançamentos finais da operação. Com efeito, o valor a ser tributado deveria ser exigido no ano de 1999, e não em 2000, como consta do auto de infração;

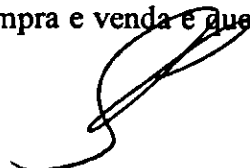
- que inexistindo crédito a cobrar, e estando, por suposto, as reduções e deduções sobre os valores iniciais suportadas por documentos legais, não se haveria que falar em cobrança, ou mesmo medidas judiciais para recebimento de créditos;

- que o fechamento da operação de securitização estaria comprovado pelos lançamentos finais realizados em 04/08/1999 e 31/03/2000 nos montantes de R\$ 431.858,12, US\$ 237.167,38 R\$ 8.718,06 e US\$ 4491,73, e pelos demonstrativos dos valores recebidos desde 15/07/1998 e valores que reduziram contratualmente o crédito inicial, situação que excluiria a necessidade do relatório final do agente de fidúcia;

- que seria infundada a constatação de irregularidades no ingresso e remessa de recursos ao exterior, com possibilidade de valores a receber estarem à disposição do contribuinte ou seus diretores, no exterior. A Fiscalização teria comparado remessas e ingressos de recursos utilizando moedas com poder de compra diferente, e sem análise dos custos financeiros contidos na operação como juros, variação cambial, despesas bancárias, imposto de renda na fonte. Ademais, estariam claramente demonstrados os custos financeiros da operação, assim como as reduções realizadas pela Petrobrás nos pagamentos remetidos ao exterior;

- que "o Auditor desconsiderou a existência do Deságio de R\$ 3.988.212,07 em 01/09/1998 face à existência do Termo de Aceitação e Quitação de Volume no valor de R\$ 18.818.514,23 por ser inferior ao valor das Vendas de R\$ 22.806.726,30 (folha 31 do termo fiscal). O mesmo Termo de Aceitação e Quitação de Volume no valor de R\$ 18.818.514,23, que justificou a desconsideração do deságio, segundo o próprio Auditor, não condiz com os termos dos contratos de compra e venda e que assim, a Petrobrás declarou dever uma quantia





inferior ao pactuado no contrato de compra e venda (R\$ 18.818.514,23) em relação à própria menção do valor que constou das notas fiscais 12.720 a 12.722 (R\$ 22.806.726,30) (folha 41 do termo fiscal). Não considerou que as notas de devolução foram registradas em maio e junho de 1999”;

- que “o Auditor nada considerou, nem se manifestou sobre a redução de R\$ 4.982.193,40 ocorrida no valor principal quando do pagamento realizado pela Petrobrás da nota fiscal 12.723, emitida pelo valor de R\$ 24.671.379,60 e efetivado pelo valor de R\$ 19.689.186,20 ( vide folhas 421, 465, 466 e a planilha "Pagamento Petrobrás-IRRF sobre Variação Cambial "1 , como a Petrobrás não pagou, a Santa Elisa também não recebeu”;

- que não teria sido considerada a incidência do Imposto de Renda sobre Variação Cambial como redução de investimento, cujo valor estaria demonstrado na Planilha "Pagamento Petrobrás - IRRF sobre Variação Cambial" e demonstrativos, de responsabilidade da autuada, nos termos dos Instrumentos Particulares de Cessão de Direitos Creditórios firmados em 14/07/98 e 01/09/98, cláusulas 2.1 e 2.2;

- que uma vez constituída contabilmente a provisão Como já demonstrado, embora constituída contabilmente em 1.999, os efeitos fiscais da provisão só ocorreram em 2.000, quando o seu montante foi ajustado na apuração do Lucro Real, por ocasião dos recebimentos e lançamentos finais da operação.

- que a ausência de registros contábeis acerca das operações realizadas com as empresas Brasalcohol e Microplus se deve ao fato de terem sido os respectivos direito da autuada mantidos na conta geral Clientes Petrobrás, ou seja, os débitos não teriam sido desmembrados;

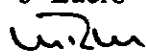
- que não houve perdas com recebimentos de créditos, mas sim a incidência de encargos financeiros decorrentes da operação de securitização;

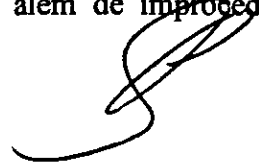
- que não caberia considerar que houve, no caso, perdão de dívida, nem tampouco se proceder à glosa de despesas, uma vez que estariam comprovadas, com ressalva dos valores relativos aos descontos financeiros, despesas bancárias e outros, que totalizam R\$ 324.189,63, por serem deduzidos dos valores brutos creditados em conta bancária e contabilizados pelo valor líquido;

- que seria nulo o saldo em dólares a receber, à vista as deduções de valores a receber resumidos no quadro abaixo, pelo que seria im procedente a exigência de variação cambial ativa e por consequência, o lançamento de tributos e contribuições calculados sobre os seus valores. Afirma que “o Auditor glosou integralmente o valor de R\$ 7.875.768,85 registrado em Despesas Operacionais por considerar como não comprovadas as perdas no recebimento de créditos. Acontece que não se trata de perdas no recebimento de créditos, mas sim de custos e despesas ocorridas no processo de securitização dos créditos [...]”. Afirma que tais custos teriam sido regularmente comprovados, e que sua dedutibilidade estaria amparada nos artigos 289 e 374 do RIR/99;

- que seria descabida a glosa integral por simples falha contábil, por contrária à realidade dos fatos;

- que a parte da exação relativa ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, além de im procedente, abrange o período de apuração de 1999,





supostamente atingido pela decadência conforme dispõem os Artigos 898 e 899 do Regulamento do Imposto de Renda.- RIR/99;

- que a parte da exação relativa ao PIS e Cofins, além de improcedente, teria por base o disposto no art. 3º, § 1º, da Lei n.º 9.719/98, julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal;

- que uma vez comprovada a improcedência das infrações, caberia cancelamento da tributação reflexa (Pis, Cofins, CSLL, IRPJ, prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL).

#### Item VII do Termo de Conclusão Fiscal – Multas de Lançamento de Ofício

A autuada sustenta que seria arbitrária a aplicação de multa de ofício qualificada, ao percentual de 150%, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, por considerar que todos os fatos reportados pela Fiscalização teriam sido esclarecidos, ou seriam improcedentes. A Fiscalização não teria carreado aos autos provas que justificassem a tributação realizada, ou a qualificação da multa de ofício. Afirmando a regularidade da operação de securitização, dos respectivos registros, e da conduta por si adotada, a impugnante reprisa argumentos já expendidos anteriormente, e acrescenta as seguintes justificativas:

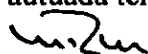
- que a divergência de valores que constam nos Termos de Aceitação e Quitação de Volume total de AEHC, assinados pela Petrobrás em 10/07/98 e 28/08/98, teria sido regularizada em 31/05/99 e 31/07/99 com a emissão de notas fiscais de devolução. A Petrobrás não teria recebido os produtos constantes das notas fiscais de nº 12.720 a 12.723, quando das declarações prestadas por meio dos referidos Termos, já que seriam notas de simples faturamento. As declarações da Petrobrás, por seu turno, teriam se destinado a dar suporte à operação de securitização;

- que as falhas apontadas em nada teriam afetado os resultados da autuada;

- que as falhas nos registros contábeis não teriam resultado em prejuízo para o Fisco. O registro de despesas, materializado pela provisão constituída em abril de 1999, em momento anterior ao fechamento da operação financeira, decorreria da convenção contábil do conservadorismo, já que as perdas ou custos financeiros da operação de securitização seriam conhecidos e quantificados, como o deságio, ou quantificáveis, como o IRRF sobre variação cambial;

- que a constituição da provisão no ano de 1999 teria sido um procedimento técnico, elaborado de acordo com o que determinam os princípios de contabilidade, e que somente teria surtido efeitos fiscais no ano de 2000, quando seu montante foi ajustado na apuração do Lucro Real, por ocasião dos recebimentos e lançamentos finais da operação. O valor tributado deveria ser exigido no ano de 1999 e não em 2000, como consta no auto de infração;

- que não teria ocorrido duplicidade em relação aos registros contábeis. Em abril de 1999 teria sido constituída uma provisão para ajustar o valor dos ativos, com base nas estimativas dos encargos financeiros, e em março de 2000, ao final da operação, a provisão foi revertida, e o efetivo valor dos encargos registrados em despesas operacionais. Os direitos da autuada teriam sido mantidos na conta Geral Clientes Petrobrás;



- que elementos colhidos em decisões administrativas proferidas pelos Conselhos de Contribuintes estariam a amparar seus argumentos.

Em suma, alega que houve excesso por parte da Fiscalização, na qualificação da multa, assim como na exigência de tributo pela desconsideração da operação de securitização, pela glosa dos valores integrais das despesas registradas, pela falta de análise das deduções realizadas nos pagamentos efetivados pela Petrobrás, e pela pretensão de exigir crédito tributário sobre matéria atingida pela decadência.

Ao final, requer cancelamento do auto de infração, da intimação para ajustes do Lalur e Base de Cálculo Negativa da CSLL, e arquivamento definitivo do processo administrativo fiscal e da representação fiscal para fins penais.

A decisão DRJ foi ementada como abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

DESPESAS FINANCEIRAS NÃO COMPROVADAS.

A apropriação de despesas financeiras, para efeitos de dedução do lucro tributável, depende de regular escrituração contábil/fiscal, lastreada em documentos hábeis e idôneos, sob pena de glosa dos seus valores para efeitos de incidência do imposto.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A tributação reflexa deve acompanhar o entendimento adotado quanto ao principal, em virtude da íntima relação dos fatos tributados.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

DECADÊNCIA. DOLO COMPROVADO.

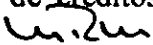
O direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o sujeito passivo tenha se utilizado de dolo, fraude ou simulação, se extingue no prazo de cinco anos (IRPJ) e dez anos (CSLL, Pis, Cofins), contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

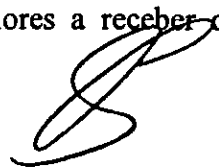
MULTA DE OFÍCIO. INFRAÇÃO QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraude, impõe-se a multa de 150%, por infração qualificada.

No voto DRJ destaca-se:

No caso em tela, como acima sobejamente demonstrado, restou evidenciada a prática reiterada de irregularidades pela autuada: a) não contabilização das operações de cessão de créditos e respectivos valores a receber das empresas Brasalcohol e Brasalcohol II; b)





constituição de provisão para perdas no montante de R\$ 7.484.809,83, na data de 30/04/99 e, posteriormente, contabilização de despesas de comercialização no valor de R\$ 7.875.768,85, na data de 31/03/2000, sem qualquer fundamento fático, nem tampouco documentação hábil e idônea; c) apresentação de planilhas de custos financeiros sem respaldo de documentação hábil e idônea; d) lançamento em contas contábeis de despesas de comercialização em datas anteriores ao fechamento da operação de securitização; e) não formalização e não apresentação de aditivo ao contrato de Compra e Venda para fins de alteração na quantidade de álcool AEHC negociada, à vista das notas de devolução emitidas pela Petrobrás, e conseqüente ajuste do valor do crédito objeto do Instrumento Particular de Cessão, que permaneceu inferior àquele inicialmente faturado (NF nº 12720 e 12722); f) não contabilização das receitas de variações cambiais ativas no ano-calendário de 1999; g) não contabilização de transferências de direitos de crédito para empresa sediada no Uruguai (Microplus S/A); g) não contabilização de novação de nota subordinada, no valor de R\$ 2.421.569,38; h) não contabilização do fechamento da operação de securitização, com respaldo em documentação hábil e idônea.

A convergência de tais práticas, em afronta aos preceitos legais que regem os procedimentos de cômputo de receitas e despesas para efeitos de incidência do IRPJ sobre o lucro real, conforme artigos 249, 251, 299, 374, 375 e 923 do RIR/99, evidencia de modo inequívoco a atuação fraudulenta do contribuinte.

A recorrente foi intimada da Decisão DRJ em 17/08/2007 (sexta-feira) e apresentou recurso em 18/09/2007. (terça-feira).

Em seu recurso aduz:

- que contratou com a Petrobrás a venda de álcool carburante para o período de um ano e que a entrega e os respectivos pagamentos seriam realizados no decorrer da vigência do contrato;

- na vigência do contrato surgiu a possibilidade de captação de recursos financeiros no exterior a baixo custo, com benefícios para a Santa Elisa e para a Petrobrás;

- que a Santa Elisa receberia antecipadamente os recursos das vendas a entregar e a Petrobrás desembolsaria o valor das compras realizadas somente no final do contrato;

- que a operação de securitização de recebíveis, por apresentar o menor custo, foi definida para a captação dos recursos no exterior;

- que os recebíveis baseiam-se nas notas de venda para entrega futura e havia a necessidade de garantias para a realização da operação, tais como a emissão por forma do Termo de Aceitação e Quitação de Volume total, a fiança dos Diretores da Fornecedora e a manutenção de estoques de álcool em volume suficiente para garantir a operação;

- que a manutenção de estoques de álcool, lastro da operação, exigiu da Santa Elisa um maior aporte de capital de giro, cujo custo de captação foi parcialmente transferido para a Petrobrás (R\$ 4.826.178,90) através de reajuste no preço de venda originalmente contratado .

Resumo da Operação, em reais:

Valor das Vendas Líquidas Contratadas:	38.090.471,40
--	---------------

*un.2m*



Valor das Vendas Líquidas Realizadas:	42.916.650,30
Custo Financeiro para a Santa Elisa:	7.875.769,08
Custo Financeiro para a Petrobrás:	23.296.334,34
Valor Líquido Recebido pela Santa Elisa:	35.040.881,22
Valor Pago pela Petrobrás:	66.212.984,64

[...]

Custo da Operação

Custo para a Santa Elisa:

O custo real da operação está quantificado em R\$ 3.049.590,18, sendo R\$ 7.875.769,08 dos custos financeiros deduzidos os custos transferidos para a Petrobrás, via reajuste no preço originalmente contratado no montante de R\$ 4.826.178,90. [...]”.

Sustenta a impugnante, ainda, que teria incorrido nos seguintes custos financeiros: a) deságio na securitização, no valor de R\$ 3.988.212,67, correspondente à diferença entre o valor das vendas brutas (R\$ 47.478.105,90) e os valores recebidos em dinheiro e em títulos (R\$ 43.489.893,23); b) desconto financeiro e outras despesas bancárias, no valor de R\$ 324.189,63; c) Imposto de Renda sobre variação cambial, no valor de R\$ 3.766.618,29, considerado-se o valor de US\$ 3.227.607,80, convertido à taxa de câmbio de R\$ 1.167 (taxa de câmbio original).

Sustenta que a Petrobrás teria se responsabilizado por pagamentos de juros (R\$ 2.063,809,38) e variações cambiais (R\$ 21.232.524,96), como previsto na cláusula 4 do primeiro aditivo ao contrato.

Com relação aos registros contábeis da operação, alega o seguinte:

“Registro Contábil

Registro realizado:

No ano de 1999, a Santa Elisa registrou os recebimentos decorrentes da operação de securitização e das remessas finais pela liquidação da operação diretamente a crédito da Conta Geral: Clientes Petrobrás.

Constituiu, em 30/04/1999, a Provisão para perdas com Contas a Receber no valor de R\$ 7.484.809,83, equivalente a 90% do saldo do Contas a Receber-Petrobrás de R\$ 8.316.345,13, na data base de 30/04/1999.

Em março de 2000, foram realizados diversos lançamentos que resultaram na seguinte posição:

D: Despesas de Comercialização R\$ 390.959,52

D: Provisão para perdas com Contas a Receber R\$ 7.484.809,83

C: Clientes Petrobrás R\$ 7.875.768,95

Falhas decorrentes do registro realizado:



A operação de Securitização não foi adequadamente refletida nos livros da empresa.

Os Direitos representados por Notas Promissórias emitidas ou objeto de novação por residentes no exterior foram mantidos na Conta Geral: Clientes Petrobrás.

#### Efeitos nos Resultados e na apuração do Imposto

As falhas nos registros contábeis não afetaram os resultados finais da empresa.

Em resumo:

	Despesas Registradas	
D:	Despesas de Comercialização	R\$ 390.959,52
D:	Provisão para Perdas com Contas a Receber	R\$ 7.484.809,83
	Total	R\$ 7.875.768,95
	Custo Financeiro Líquido da Operação	
D:	Deságio Securitização	R\$ 3.988.212,67
D:	IR Sobre Variação Cambial	R\$ 3.766.618,29
D:	Desconto Financeiro	R\$ 324.189,63
C:	Variação Cambial Ativa	(R\$ 203.251,24)
	Total	R\$ 7.875.769,35

[...]

#### Retenção no Pagamento Final da Petrobrás;

No Pagamento realizado à Brasalcohol, em 28/05/1.999, foi retida pela Petrobrás a importância de R\$ 4.982.193,40, assim o valor principal de R\$ 24.671.379,60 foi reduzido para R\$ 19.689.186,20.

A Brasalcohol também apresentou o valor do principal de R\$ 19.689.186,20 no anexo à Nota de Débito emitida em 28/05/99 (docs de folhas 403 e 465 do processo).

A Santa Elisa manteve registrado na Conta Geral Clientes o valor integral da Nota Fiscal 12.723, sem quaisquer reduções, ou seja R\$ 24.671.379,60.”

Após tais considerações de ordem geral, a autuada enumera, em relação propriamente ao teor do Termo de Conclusão Fiscal, os argumentos a seguir.

#### Item V – subitens 37 e 38 do Termo de Conclusão Fiscal

- que seria improcedente a constatação da ocorrência de evasão de divisas no montante de R\$ 11.885.225,96, relativo às notas fiscais 12720 a 12722, e R\$ 13.231.181,16, da nota fiscal 12723, pois “compararam-se os valores em REAIS em períodos com taxas de câmbio distintas, ou seja, valores com diferente poder de compra. Aqueles recebidos pela Santa Elisa da Brasalcohol ocorreram, principalmente, no início do período de 15/07/1998 a 14/04/1999, e os valores pagos pela Petrobrás à Brasalcohol/Microplus ocorreram em 29/06/1999 e 25/05/1999”;





- que “a comparação correta dever ser em moeda com poder de compra constante, principalmente porque no período da operação ocorreu (em janeiro de 1.999) a maxi desvalorização do real em relação ao dólar”;

- que “nos valores pagos pela Petrobrás estão inclusos os juros pelo financiamento realizado pela Brasalcohol e nos valores pagos pela Brasalcohol à Santa Elisa está deduzido o deságio pela antecipação dos recebíveis da Petrobrás, decorrente do processo de securitização dos Direitos Creditórios. Os Direitos Creditórios objeto da securitização são representados pelos valores das Vendas realizadas acrescidos dos Juros e da Variação Cambial a incorrer até maio e junho de 1.999”;

- que “a Petrobrás assumiu os encargos futuros dos Juros e da Variação-Cambial a favor da Fornecedora, pela remuneração do principal (valor das vendas) a ser liquidado ao final da operação. A Fornecedora vendeu e transferiu à Brasalcohol o valor integral dos Direitos Creditórios, inclusive os direitos sobre os Juros e Variação Cambial a incorrer, mediante o pagamento em dinheiro (crédito em conta bancária) e em títulos (Notas Promissórias). O custo da antecipação dos valores dos créditos recebidos pela Fornecedora está representado pelo Deságio calculado com base no Valor dos Direitos Creditórios, deduzidos os Juros e a Variação Cambial a incorrer e os valores pagos pela Brasalcohol, ou seja o Deságio representa a diferença entre o Valor das Vendas a Receber e o valor pago pela Brasalcohol na compra dos Direitos Creditórios”;

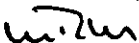
- que não teriam sido considerados, ainda, na comparação entre valores pagos pela Petrobrás e os valores pagos pela Brasalcohol à Santa Elisa, as despesas e comissões bancárias, as diferenças entre as taxas de câmbio de compra e de venda de moedas estrangeiras, as remunerações ao Deutshe Bank S.A - Banco Alemão, ao Bankers Trustee Company Ltda. e ao Credibanco.

- que seria também improcedente a constatação da existência de valores não recebidos nos montantes de R\$ 3.342.598,66, equivalentes a US\$ 3.580.965,28, relativos às notas fiscais 12720 a 12722, e R\$ 4.533.170,21, equivalentes a US\$ 4.345.752,65, da nota fiscal 12723, totalizando R\$ 7.875.768,85 e US\$ 7.926.717,94;

- que seria indevida a inclusão, no saldo a receber da Santa Elisa, dos encargos futuros relativos aos Juros e da Variação Cambial pela remuneração do principal (valor das vendas) a ser liquidado ao final da operação pela Petrobrás, visto que teriam sido transferidos à Brasalcohol quando da venda e transferência do valor integral dos direitos creditórios (securitização);

- que não teria sido computado, nas baixas dos valores a receber, o valor do Deságio na Securitização, de R\$ 3.998.212,67 e US\$ 2.889.487,53, apurado com base nas notas de vendas emitidas pela Santa Elisa e pagamentos realizados de acordo com Instrumentos Particulares de Cessão de Crédito;

- que não teria sido computado, nas baixas dos valores a receber, o valor do Imposto de Renda sobre Variação Cambial debitado à Santa Elisa, fato que seria previsto no Instrumento Particular de Cessão de Direitos Creditórios - item 2.3: “O Valor de todos os impostos que eventualmente incidam no caso de conversão do Pagamento em Dólares para reais deverá ser suportado pela PRODUTORA e deduzido do valor do pagamento em Dólares”;





- que “o pagamento líquido em dólares US\$ 34.320.827,28 (15.111.584,07 + 19.209.243,21) das ‘Notas Seniores’ foi inferior ao valor do investimento - Valor Principal US\$ 36.616.064,96 (15.475.208,40+21.140.856,56) - sem os juros. A diferença decorre da cobrança do Imposto de Renda sobre a Variação Cambial no montante de US\$ 3.227.607,79, o que representa de fato a tributação do capital investido. A tributação reduziu o valor do investimento, representado pelos valores a receber da Petrobrás - “Notas Seniores” ; esta redução foi repassada para as “Notas Subordinadas” emitidas pela Brasalcohol em favor da Cia Energética Santa Elisa. O débito contra a Santa Elisa do Imposto de Renda s/ Variação Cambial tem como base os Instrumentos Particulares de Cessão de Direitos Creditórios firmados em 14/07/98 e 01/09/98, mais especificamente em suas cláusulas 2.1 e 2.2 [...]”;

- que também não teriam sido considerados os seguintes itens: Desconto Financeiro, no valor de R\$ 324.189,63, Variação Cambial das Parcelas Finais Recebidas, no valor de R\$ -593.746,45, e Valor Original das Parcelas, no valor de R\$ 390.495,21;

- que “o pagamento realizado pela Petrobrás da nota fiscal 12.723 emitida pelo valor de R\$ 24.671.379,60 foi efetivado pelo valor de R\$ 19.689.186,20, ou seja, com uma redução de R\$ 4.982.193,40 decorrente de ajuste no valor principal [...], como a Petrobrás não pagou , a Santa Elisa também não recebeu”, redução essa que não teria sido observada pela Fiscalização.

#### Subitem 40 do Termo de Conclusão Fiscal

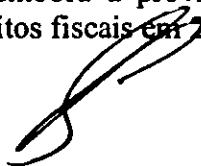
- que o auditor teria constatado falhas nos registros contábeis, mas não teria analisado os efeitos fiscais. O Fato de manter os Valores a Receber na Conta Geral de Cliente Petrobrás não descaracterizaria a operação de securitização. Os chamados “valores a receber” seriam, na verdade, os Custos da Operação de Securitização, tendo sido as devoluções registradas quando da emissão das respectivas notas fiscais;

- que em relação à variação monetária e à redução do valor dos débitos em dólares, se haveris de atentar para o seguinte: “a) Os juros e a variação cambial a incorrer dos débitos securitizados foram integralmente transferidos para a Brasalcohol; b) Parte dos Débitos foi reduzida pelo Deságio e por descontos posteriores à securitização (devoluções, descontos, etc); c) Parte dos Débitos foi reduzida pelo Imposto de Renda Sobre Variações Cambias, fato conhecido no início de 1.999 face à maxi desvalorização do real e à mudança na tributação do IRRF decorrente da lei 9.779/99; d) Os recebimentos dos débitos remanescentes formam registrados atualizados, diretamente a crédito da conta de Clientes Petrobrás, ou seja, a variação monetária ativa foi reconhecida pelo regime de caixa. Os itens b e c foram refletidos contabilmente quando da constituição da Provisão para Perdas”.

#### Subitem 40 do Termo de Conclusão Fiscal

- que a provisão para perdas contestada pela Fiscalização teria sido constituída e registrada em 30/04/99, e representaria fatos conhecidos antes desta data, quais sejam: o deságio na securitização, as reduções, deduções e descontos estimados dos débitos e o Imposto de Renda Sobre Variações Cambias, este último conhecido no mês de janeiro de 1.999 quando ocorreu a maxi desvalorização do real e a publicação da Lei 9.779/99 que alterou a tributação do Imposto de Renda na Fonte;

- que embora a provisão tenha sido constituída contabilmente em 1.999, somente teria surtido efeitos fiscais em 2.000, quando o seu montante foi ajustado, na apuração



do Lucro Real, à vista dos recebimentos e lançamentos finais da operação. Com efeito, o valor a ser tributado deveria ser exigido no ano de 1999, e não em 2000, como consta do auto de infração;

- que inexistindo crédito a cobrar, e estando, por suposto, as reduções e deduções sobre os valores iniciais suportadas por documentos legais, não se haveria que falar em cobrança, ou mesmo medidas judiciais para recebimento de créditos;

- que o fechamento da operação de securitização estaria comprovado pelos lançamentos finais realizados em 04/08/1999 e 31/03/2000 nos montantes de R\$ 431.858,12, US\$ 237.167,38 R\$ 8.718,06 e US\$ 4491,73, e pelos demonstrativos dos valores recebidos desde 15/07/1998 e valores que reduziram contratualmente o crédito inicial, situação que excluiria a necessidade do relatório final do agente de fidúcia;

- que seria infundada a constatação de irregularidades no ingresso e remessa de recursos ao exterior, com possibilidade de valores a receber estarem à disposição do contribuinte ou seus diretores, no exterior. A Fiscalização teria comparado remessas e ingressos de recursos utilizando moedas com poder de compra diferente, e sem análise dos custos financeiros contidos na operação como juros, variação cambial, despesas bancárias, imposto de renda na fonte. Ademais, estariam claramente demonstrados os custos financeiros da operação, assim como as reduções realizadas pela Petrobrás nos pagamentos remetidos ao exterior;

- que “o Auditor desconsiderou a existência do Deságio de R\$ 3.988.212,07 em 01/09/1998 face à existência do Termo de Aceitação e Quitação de Volume no valor de R\$ 18.818.514,23 por ser inferior ao valor das Vendas de R\$ 22.806.726,30 (folha 31 do termo fiscal). O mesmo Termo de Aceitação e Quitação de Volume no valor de R\$ 18.818.514,23, que justificou a desconsideração do deságio, segundo o próprio Auditor, não condiz com os termos dos contratos de compra e venda e que assim, a Petrobrás declarou dever uma quantia inferior ao pactuado no contrato de compra e venda (R\$ 18.818.514,23) em relação à própria menção do valor que constou das notas fiscais 12.720 a 12.722 (R\$ 22.806.726,30) (folha 41 do termo fiscal). Não considerou que as notas de devolução foram registradas em maio e junho de 1999”;

- que “o Auditor nada considerou, nem se manifestou sobre a redução de R\$ 4.982.193,40 ocorrida no valor principal quando do pagamento realizado pela Petrobrás da nota fiscal 12.723, emitida pelo valor de R\$ 24.671.379,60 e efetivado pelo valor de R\$ 19.689.186,20 ( vide folhas 421, 465, 466 e a planilha "Pagamento Petrobrás-IRRF sobre Variação Cambial "1 , como a Petrobrás não pagou, a Santa Elisa também não recebeu”;

- que não teria sido considerada a incidência do Imposto de Renda sobre Variação Cambial como redução de investimento, cujo valor estaria demonstrado na Planilha "Pagamento Petrobrás - IRRF sobre Variação Cambial" e demonstrativos, de responsabilidade da autuada, nos termos dos Instrumentos Particulares de Cessão de Direitos Creditórios firmados em 14/07/98 e 01/09/98, cláusulas 2.1 e 2.2;

- que uma vez constituída contabilmente a provisão Como já demonstrado, embora constituída contabilmente em 1.999, os efeitos fiscais da provisão só ocorreram em 2.000, quando o seu montante foi ajustado na apuração do Lucro Real, por ocasião dos recebimentos e lançamentos finais da operação.



- que a ausência de registros contábeis acerca das operações realizadas com as empresas Brasalcohol e Microplus se deve ao fato de terem sido os respectivos direitos da autuada mantidos na conta geral Clientes Petrobrás, ou seja, os débitos não teriam sido desmembrados;

- que não houve perdas com recebimentos de créditos, mas sim a incidência de encargos financeiros decorrentes da operação de securitização;

- que não caberia considerar que houve, no caso, perdão de dívida, nem tampouco se proceder à glosa de despesas, uma vez que estariam comprovadas, com ressalva dos valores relativos aos descontos financeiros, despesas bancárias e outros, que totalizam R\$ 324.189,63, por serem deduzidos dos valores brutos creditados em conta bancária e contabilizados pelo valor líquido;

- que seria nulo o saldo em dólares a receber, à vista as deduções de valores a receber resumidos no quadro abaixo, pelo que seria improcedente a exigência de variação cambial ativa e por consequência, o lançamento de tributos e contribuições calculados sobre os seus valores. Afirma que *“o Auditor glosou integralmente o valor de R\$ 7.875.768,85 registrado em Despesas Operacionais por considerar como não comprovadas as perdas no recebimento de créditos. Acontece que não se trata de perdas no recebimento de créditos, mas sim de custos e despesas ocorridas no processo de securitização dos créditos [...]”*. Afirma que tais custos teriam sido regularmente comprovados, e que sua dedutibilidade estaria amparada nos artigos 289 e 374 do RIR/99;

- que seria descabida a glosa integral por simples falha contábil, por contrária à realidade dos fatos;

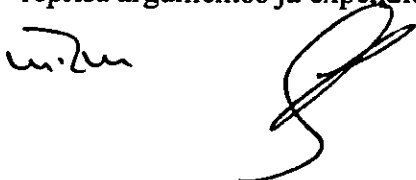
- que a parte da exação relativa ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, além de improcedente, abrange o período de apuração de 1999, supostamente atingido pela decadência conforme dispõem os Artigos 898 e 899 do Regulamento do Imposto de Renda.- RIR/99;

- que a parte da exação relativa ao PIS e Cofins, além de improcedente, teria por base o disposto no art. 3º, § 1º, da Lei n.º 9.719/98, julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal;

- que uma vez comprovada a improcedência das infrações, caberia cancelamento da tributação reflexa (Pis, Cofins, CSLL, IRPJ, prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL).

#### Item VII do Termo de Conclusão Fiscal – Multas de Lançamento de Ofício

A autuada sustenta que seria arbitrária a aplicação de multa de ofício qualificada, ao percentual de 150%, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, por considerar que todos os fatos reportados pela Fiscalização teriam sido esclarecidos, ou seriam improcedentes. A Fiscalização não teria carreado aos autos provas que justificassem a tributação realizada, ou a qualificação da multa de ofício. Afirmando a regularidade da operação de securitização, dos respectivos registros, e da conduta por si adotada, a impugnante reprisa argumentos já expendidos anteriormente, e acrescenta as seguintes justificativas:



- que a divergência de valores que constam nos Termos de Aceitação e Quitação de Volume total de AEHC, assinados pela Petrobrás em 10/07/98 e 28/08/98, teria sido regularizada em 31/05/99 e 31/07/99 com a emissão de notas fiscais de devolução. A Petrobrás não teria recebido os produtos constantes das notas fiscais de nº 12.720 a 12.723, quando das declarações prestadas por meio dos referidos Termos, já que seriam notas de simples faturamento. As declarações da Petrobrás, por seu turno, teriam se destinado a dar suporte à operação de securitização;

- que as falhas apontadas em nada teriam afetado os resultados da autuada;

- que as falhas nos registros contábeis não teriam resultado em prejuízo para o Fisco. O registro de despesas, materializado pela provisão constituída em abril de 1999, em momento anterior ao fechamento da operação financeira, decorreria da convenção contábil do conservadorismo, já que as perdas ou custos financeiros da operação de securitização seriam conhecidos e quantificados, como o deságio, ou quantificáveis, como o IRRF sobre variação cambial;

- que a constituição da provisão no ano de 1999 teria sido um procedimento técnico, elaborado de acordo com o que determinam os princípios de contabilidade, e que somente teria surtido efeitos fiscais no ano de 2000, quando seu montante foi ajustado na apuração do Lucro Real, por ocasião dos recebimentos e lançamentos finais da operação. O valor tributado deveria ser exigido no ano de 1999 e não em 2000, como consta no auto de infração;

- que não teria ocorrido duplicidade em relação aos registros contábeis. Em abril de 1999 teria sido constituída uma provisão para ajustar o valor dos ativos, com base nas estimativas dos encargos financeiros, e em março de 2000, ao final da operação, a provisão foi revertida, e o efetivo valor dos encargos registrados em despesas operacionais. Os direitos da autuada teriam sido mantidos na conta Geral Clientes Petrobrás;

- que elementos colhidos em decisões administrativas proferidas pelos Conselhos de Contribuintes estariam a amparar seus argumentos.

Em suma, alega que houve excesso por parte da Fiscalização, na qualificação da multa, assim como na exigência de tributo pela desconsideração da operação de securitização, pela glosa dos valores integrais das despesas registradas, pela falta de análise das deduções realizadas nos pagamentos efetivados pela Petrobrás, e pela pretensão de exigir crédito tributário sobre matéria atingida pela decadência.

Ao final, requer cancelamento do auto de infração, da intimação para ajustes do Lalur e Base de Cálculo Negativa da CSLL, e arquivamento definitivo do processo administrativo fiscal e da representação fiscal para fins penais.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Relator

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

O fato gerador mais antigo é de 31/12/1999. Tendo sido o lançamento cientificado ao recorrente em 06/12/2005, torna-se necessário verificar a pertinência da aplicação da multa qualificada que afastaria a aplicação do art. 150 do CTN para a aplicação do art. 173 do mesmo diploma legal.

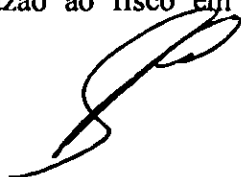
A DRJ fundamentou a manutenção da multa qualificada:

“No caso em tela, como acima sobejamente demonstrado, restou evidenciada a prática reiterada de irregularidades pela autuada: a) não contabilização das operações de cessão de créditos e respectivos valores a receber das empresas Brasalcohol e Brasalcohol II; b) constituição de provisão para perdas no montante de R\$ 7.484.809,83, na data de 30/04/99 e, posteriormente, contabilização de despesas de comercialização no valor de R\$ 7.875.768,85, na data de 31/03/2000, sem qualquer fundamento fático, nem tampouco documentação hábil e idônea; c) apresentação de planilhas de custos financeiros sem respaldo de documentação hábil e idônea; d) lançamento em contas contábeis de despesas de comercialização em datas anteriores ao fechamento da operação de securitização; e) não formalização e não apresentação de aditivo ao contrato de Compra e Venda para fins de alteração na quantidade de álcool AEHC negociada, à vista das notas de devolução emitidas pela Petrobrás, e conseqüente ajuste do valor do crédito objeto do Instrumento Particular de Cessão, que permaneceu inferior àquele inicialmente faturado (NF nº 12720 e 12722); f) não contabilização das receitas de variações cambiais ativas no ano-calendário de 1999; g) não contabilização de transferências de direitos de crédito para empresa sediada no Uruguai (Microplus S/A); g) não contabilização de novação de nota subordinada, no valor de R\$ 2.421.569,38; h) não contabilização do fechamento da operação de securitização, com respaldo em documentação hábil e idônea.

A convergência de tais práticas, em afronta aos preceitos legais que regem os procedimentos de cômputo de receitas e despesas para efeitos de incidência do IRPJ sobre o lucro real, conforme artigos 249, 251, 299, 374, 375 e 923 do RIR/99, evidencia de modo inequívoco a atuação fraudulenta do contribuinte.”

Basicamente foram os mesmos argumentos apresentados pela fiscalização para a qualificação da multa.

Entendo o que os argumentos utilizados para a qualificação da multa são os mesmos que serviram para a glosa das despesas contabilizadas pela recorrente. Fica demonstrado nos autos que a empresa não consegue comprovar de forma definitiva a existência de tais despesas e, como se trata de valores que reduzem a base de cálculo do imposto de renda e contribuição social cabe ao contribuinte a prova de tais fatos. Caso o contribuinte não consiga comprovar adequadamente a existência e necessidade da despesa cabe ao fisco a GLOSA de tal despesa. No entanto, a prova da existência do dolo, vontade de atingir o resultado de omitir a ocorrência do fato gerador ou a reduzir a base de cálculo do tributo cabe ao fisco. No caso concreto, assiste razão ao fisco em não permitir a dedução de despesas que não foram



adequadamente comprovadas. Isso, entretanto, não é suficiente para provar o dolo do contribuinte.

As provas existentes nos autos indicam que a Petrobrás, cliente da recorrida, deve ter utilizado uma operação de compra e venda para entrega futura para obter recursos financeiros no exterior. O problema da recorrente é que ela não demonstrou ter incorrido em despesas financeiras decorrentes da operação engendrada pela Petrobrás.

A operação, se devidamente demonstrada, seria legítima e não causaria dano ilegal ao fisco. O cerne da questão é que a recorrente não fez prova adequada de ter suportado o ônus financeiro decorrente da suposta operação.

A falta de provas da operação trouxe à recorrente o ônus de não poder deduzir da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social despesas que poderia ter tido na operação. Isso se dá, principalmente, devido ao fato de que a prova de despesas e custos que reduzem a base de cálculo dos tributos citados cabe ao contribuinte e está correta a posição do fisco em glosar as parcelas não devidamente comprovadas. No entanto, a falta de provas dessas despesas não permite a presunção de que houve sonegação, fraude ou conluio.

A aplicação da multa qualificada prevista no artigo 44 da lei 9430 tem como pressupostos a ocorrência de um dos elementos previstos nos artigos 71 a 73 da lei 4502 de 1964 abaixo transcritos:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

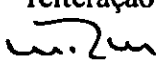
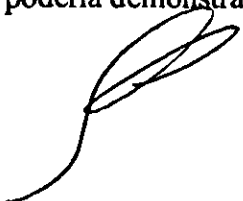
Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Observa-se com clareza que o dolo é elemento essencial para caracterizar a ocorrência dos elementos sonegação fraude ou conluio.

No caso concreto não vislumbro a ocorrência de tal elemento essencial.

Afirma também à delegacia de julgamento a prática reiterada de conduta que visaria a redução de tributos. No entanto, observa-se no caso concreto, que o fato é único e este desdobra-se em fases que constituem um todo unitário. Não vislumbro, no caso concreto, a reiteração de conduta, que poderia demonstrar o dolo.

Diante do exposto voto no sentido de afastar a aplicação da multa qualificada ao caso dos autos.

Afastada a multa qualificada e tendo em vista que o contribuinte apresentou suas declarações referentes aos exercícios que foram objeto de lançamento de que também houve pagamentos dos tributos que o contribuinte entendia devidos no período, permitindo que o fisco tivesse a possibilidade de verificar a regularidade de seus atos, entendo que o prazo decadencial deve ser regulado pelo parágrafo 4º do artigo 150 do CTN.

“

Tendo sido o lançamento cientificado ao contribuinte em 6/12/2005, a decadência atinge os fatos geradores ocorridos até 6/12/2000. Como o contribuinte apurou o imposto de renda da pessoa jurídica e a contribuição social que o lucro líquido pelo lucro real anual considera-se a ocorrência do fato gerador em 31/12, estando decaídos os fatos geradores do imposto de renda e da contribuição social ocorridos em 31/12/1999 .

Tendo em vista a súmula vinculante nº 8 do STF, aplica-se também ao PIS e a Cofins o prazo de decadência previsto no artigo 150 do CTN. assim sendo deve-se reconhecer a decadência do lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2000 em relação ao PIS e a Cofins.

Quanto ao mérito, assim se manifesta a DRJ:

“Com efeito, a relação jurídica tributária em questão decorre, especificamente, de glosa de despesas não comprovadas, e de constatação de variações monetárias ativas não oferecidas a tributação, em procedimento de fiscalização.

Tendo em vista encontrar-se o julgador administrativo jungido aos estritos termos da controvérsia estabelecida em decorrência da impugnação do auto de infração, restringir-se-á a presente análise aos argumentos pertinentes à exaustão discutida.

No que se refere à glosa de despesas não comprovadas, há que se atentar para o disposto nos artigos 299 e 374 do RIR/99, nos termos seguintes:

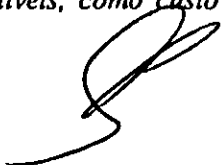
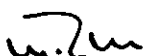
*Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).*

*§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).*

*§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).*

[...]

*Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as*



*seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):*

*I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;*

No que se refere ao dever de escriturar, atribuído à pessoa jurídica tributada pelo lucro real, o RIR/99 assim estabelece:

*Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).*

*Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).*

[...]

*Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).*

No caso em tela, a autuada constituiu provisão para perdas em Contas a Receber, sem qualquer lastro fático ou documental, como reconhece em sua impugnação, tendo assim procedido de maneira irregular, à luz dos mencionados dispositivos do RIR/99.

De outra parte, pretende sejam consideradas supostas despesas financeiras, relativas a deságio na securitização, IR sobre variação cambial, desconto financeiro e variação cambial ativa, no importe total de R\$ 7.875.769,35, que corresponde exatamente ao valor do somatório das despesas de comercialização e provisão para perdas glosadas pela Fiscalização.

Todavia, a pretensão da autuada não se justifica pois, a par da escrituração discrepante em relação à realidade dos fatos que milita em seu desfavor, não foram apresentados documentos hábeis e idôneos a demonstrar a efetividade, momento e contraprestações relativas às supostas despesas. Em sua impugnação, a autuada limitou-se a elaborar tabelas e fazer menção a demonstrativos, sem qualquer referência a documentos capazes de comprovar as despesas.

Pertinente, portanto, a recomposição do lucro tributável, no ano-calendário de 2000, pelo valor da provisão indevidamente constituída, com base no art. 249, I, do RIR/99.

Uma vez demonstrada a insubsistência das supostas despesas financeiras alegadas, para fins de dedução do lucro real, resta também prejudicado o argumento expendido pela autuada, no sentido de que não teria incorrido em variações monetárias ativas, já que referidas despesas estariam a comprovar que nada teria a receber.



Como demonstrado pela autoridade fiscal, os registros contábeis realizados pela autuada, relativos às Notas Fiscais de nº 12720 a 12722, e nº 12.723, bem como os instrumentos de cessão de direitos creditórios a empresas sediadas no exterior (fls. 205/210 e 277/283), evidenciam a subsistência de direitos indexados em moeda estrangeira, em favor da autuada, consubstanciados em notas promissórias emitidas pelas empresas cessionárias (Brasalcohol e Brasalcohol II) que, na data de 31/12/1998, correspondiam aos valores de R\$ 3.495.768,91 (NF nº 12720 a 12722) e R\$ 4.973.746,39 (NF nº 12.723). Por cálculos evidenciados às fls. 765/767, e tendo como referência os meses de abril e agosto de 1999 (meses em que foram realizados recebimentos), a autoridade fiscal apurou o total de R\$ 4.789.440,44, devidamente apropriado para recomposição do lucro real tributável, nos termos do art. 375 do RIR/99. Também nesse aspecto, nenhum reparo merece a autuação.”

Como exposto na análise da decadência e da aplicação da multa qualificada, cabe ao contribuinte demonstrar documentalmente a ocorrência das despesas financeiras contabilizadas o que, reiteradamente intimada não demonstrou.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, reduzindo a multa aplicada de 150% para 75%, reconhecendo a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em relação ao IRPJ e a CSLL ocorridos até 31/12/1999 e em relação ao PIS e a COFINS ocorridos até 30/11/2000.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2009



MARCOS RODRIGUES DE MELLO

