



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

Processo nº 11516.005992/2009-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-001.197 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2015
Matéria Passivo Fictício
Recorrente PWA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

PASSIVO FICTÍCIO.

Comprovada em parte a existência e exigibilidade das obrigações registradas no passivo, tidas como não comprovadas pelo Fisco, exonera-se parcialmente o valor lançado.

MULTA QUALIFICADA. DOLO NÃO COMPROVADO. NÃO CABIMENTO.

Não tendo sido comprovado o intuito doloso do sujeito passivo pelo Fisco, não cabe a imposição da multa qualificada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE DOLO.

Para a caracterização da previsão legal do artigo 135 do CTN deve restar provada a prática do ato ilegal e o intuito doloso de deixar de pagar o tributo. A responsabilidade tem natureza jurídica subjetiva. Não provado o dolo deve ser excluída a responsabilidade pessoal do recorrente solidário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de decadência e de nulidade da decisão de primeira instância; e, no mérito, dar provimento parcial para determinar a exclusão das seguintes parcelas da base de cálculo, todas relativas a contas de passivo: (i) RS 2.025.498,31 relativa a Makenji Administração e Comércio Ltda., por maioria, vencido o Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro; (ii) RS 2.984.168,58 relativa a Mário Kenji Iriê, por unanimidade, (iii) RS 4.952.842,57 relativa ao Banco Comercial do Uruguai, por maioria, vencido o Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro; (iv) RS 3.794.778,29 relativa a First International Bank, por maioria, vencido o Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro; (v) RS 174.232,00 do fornecedor Green Way, por unanimidade, (vi) RS 39.246,59 do fornecedor WN, por unanimidade; e vii) RS 42.108,23,

do fornecedor Confecções Zegales, por unanimidade, além de afastar a qualificação da multa de ofício e a atribuição de responsabilidade solidária a Mário Kenji Iriê, por unanimidade. A incidência de juros de mora com base na taxa Selic foi mantida por unanimidade e a de juros de mora sobre a multa de ofício foi mantida por maioria, vencidos os Conselheiros Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Marcos Shigueo Takata. O Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro apresentará declaração de voto¹.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

Fábio Nieves Barreira - Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator ad, hoc, designado para formalizar o Acórdão.

Participaram do julgamento os conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva, Fábio Nieves Barreira, Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Carlos Mozart Barreto Vianna e Breno Ferreira Martins Vasconcelos.

Tendo em vista que, na data da formalização da decisão, o relator Fábio Nieves Barreira não integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado foi designado *ad hoc* como o responsável pela formalização do presente Acórdão, o que se deu na data de 27/08/2015.

Relatório

Conforme Termo de Verificação Fiscal, a r. autoridade fiscal teria constatado, no processo de fiscalização, “que o saldo do Passivo Exigível somava, em 31/12/2005, R\$ 33.280.807,47, concentrado principalmente em Empréstimos e Financiamentos (de longo prazo), cujo montante era R\$ 21.728.293,30.”

Também foi observado pela fiscalização que o “Patrimônio Líquido contabilizado no final de 2005 era negativo, R\$ -9.612.374,39.”

Intimada, a recorrente não teria exibido documentos aptos à demonstrar a exigibilidade de parte do saldo no final do ano fiscalizado (31/12/2005) sendo constatadas as seguintes infração:

1) “111.1 - Do passivo fictício com Makenji Administração - a PWA mantinha em 31/12/2005, na conta de passivo 212111006 *Makenji Administração e Comércio*, um saldo credor de R\$ 2.912.944,71 (dois milhões, novecentos e doze mil, novecentos e quarenta e quatro reais e setenta e um centavos) (Anexo I).

O contribuinte foi regularmente intimado por meio do Termo de Intimação 02/2009 a comprovar o passivo e, em resposta, limitou-se a apresentar: a) o razonete da conta contábil 211111003 *Makenji Administração e Comércio Ltda*; b) uma cópia de Contrato de Mútuo Rotativo entre Makenji Administração e Comércio Ltda e Mak Importação e Comércio Ltda, datado de 13 de fevereiro de 2003; c) cópia de contrato de mútuo entre LZO Importação e Comércio Ltda e Mak Importação e Comércio Ltda, datada de 31 de janeiro de 2003.

Acerca dos documentos apresentados, constatamos:

a) O razonete apresentado à fiscalização foi da conta contábil 211111003 *Makenji Administração e Comércio Ltda* e **não** da conta 212111006 *Makenji Administração e Com*, sobre a qual o contribuinte havia sido intimado;

b) A cópia de contrato de mútuo entre Makenji Administração e Comércio Ltda e Mak Importação e Comércio Ltda, datado de 13 de fevereiro de 2003, **não é documento hábil para comprovar a origem dos recursos. Não é documento original. Não foi registrado em cartório. Foi assinado pela mesma pessoa em nome de mutuante e mutuário, que fazem parte do mesmo grupo econômico. Não tem testemunhas. Ademais, o pretense contrato versaria sobre a disponibilidade de recursos e não sobre a efetiva entrega, que não foi comprovada. Também o contribuinte não juntou qualquer documento que comprove o efetivo recebimento dos recursos, a exigibilidade do passivo e o efetivo pagamento.** Enfim, esta cópia nada prova e poderia ser unilateralmente confeccionada a qualquer tempo;

c) A cópia de contrato de mútuo entre LZO Importação e Comércio Ltda e Mak Importação e Comércio Ltda, data da de 31 de janeiro de 2003, também **não é documento hábil para comprovar a origem dos recursos.** Em primeiro lugar, por ter sido firmado com pessoa diversa (LZO ao invés de Makenji Administração). Segundo, por ser mera cópia e o original não ser registrado em cartório. Não há identificação das pessoas que assinaram em nome de mutuante e mutuatária e as

testemunhas estão ilegíveis. Também o contribuinte não juntou qualquer documento que comprove o efetivo recebimento dos recursos, a exigibilidade do passivo e o efetivo pagamento.

(...)

Ainda na resposta de 09/10/2009 ao Termo de intimação 03/2009, a PWA juntou o razão analítico da conta 2.1.2.1.1.006 *Makenji Administração e Comércio*, que não havia sido apresentado anteriormente. **Neste documento, podemos confirmar o saldo credor final de R\$ 2.912.944,71, dos quais R\$ 1.735.858,19 foram apropriados (lançados a crédito) durante o ano de 2005.**

Em 20 de outubro de 2009, o contribuinte apresentou mais uma resposta ao Termo de Intimação 03/2009. Neste, **o próprio contribuinte reconhece que "apesar dos esforços, nem todos os documentos foram localizados"**. Solicitou mais prazo para apresentar documentos, o que foi acolhido parcialmente, tendo em vista que a primeira intimação para apresentar esclarecimentos e documentos sobre estas operações data de 17/07/2009.

Juntou a esta resposta diversos extratos bancários:

- Da Makenji Administração e Comércio: extratos esparsos de 2006 dos bancos Safra e Caixa econômica em que foram destacados lançamentos a débito nas contas bancárias (saídas de recursos da Makenji Adm e Com).

- Da LZC Importação e Comércio Ltda: extratos esparsos de 2003 dos bancos Safra e Caixa Econômica.

Em 29 de outubro de 2009, a PWA apresentou mais uma resposta ao Termo de Intimação 03/2009, juntando mais extratos bancários e comprovantes relativos às contas bancárias das empresas Makenji Administração e Comércio e LZC Importação e Comércio.

Dos extratos e documentos apresentados, alguns poucos lançamentos fazem referência, nos históricos das operações, a transferências de recursos destas empresas para a PWA. Tais históricos, quando considerados isoladamente, prestam-se apenas a comprovar que recursos foram transferidos da Makenji Administração ou da LZC para a PWA. Estes lançamentos não comprovam a origem (se é de empréstimo), o pagamento, a exigibilidade do saldo em 31/12/2005.

Para comprovar a origem e o efetivo recebimento, o contribuinte precisa relacionar os recebimentos de recursos com o contrato hábil e idôneo e com os lançamentos contábeis da PWA (passivo). Para comprovar os pagamentos, é preciso apresentar os documentos comprobatórios coincidentes em datas e valores com os registros contábeis. Para comprovar a exigibilidade em 31/12/2005, basta comprovar o pagamento em data posterior e/ou a eficaz cobrança judicial ou extrajudicial por parte do credor.

No caso sob análise, o contribuinte não identificou quais os lançamentos dos extratos bancários teriam relação com o suposto passivo a ser comprovado. Também não relacionou os lançamentos bancários com seus lançamentos contábeis. Não explicou porque está juntando extratos da LZC, uma vez que o passivo escriturado na contabilidade refere-se à Makenji Adm e Com e não à LZC, que era outra empresa do grupo econômico. **Nada juntou que possa comprovar os pagamentos e a exigibilidade do passivo.**

Em resumo, os lançamentos nos extratos bancários e demais documentos apresentados não provam:

- o efetivo recebimento dos recursos escriturados, em 31/12/2005, na conta de passivo com Makenji Administração.
- que os recursos que constam nos extratos bancários, e que a PWA efetivamente recebeu da Makenji Administração, tenham sido recursos oriundos de contrato de mútuo;
- a exigibilidade do passivo ou os efetivos pagamentos por parte da PWA.

Em síntese, os fatos descritos demonstram que o contribuinte mantém no passivo o saldo credor de R\$ 2.912.944,71 na conta contábil 212111006 Makenji Administração e Comercio cuja exigibilidade, mesmo após intimado e reintimado, não logrou comprovar.

(...)"

2) "III.2 - Do passivo fictício com Mário Kenji Iriê - em 17/07/2009, o contribuinte foi intimado por meio do Termo de Intimação 02/2009, a apresentar o razão auxiliar da conta 211211014 Empréstimos de Terceiros e a comprovar o saldo do passivo com Mario Kenji em 31/12/2005. Segundo os balancetes contábeis, embora haja lançamentos contábeis na conta Empréstimos a Terceiros, o saldo do passivo com Mário Kenji estava escriturado na conta 212111011 Empréstimos Mario Kenji. Em 31/12/2005, o saldo credor era de R\$ 2.984.168,58 (dois milhões, novecentos e oitenta e quatro mil, cento e sessenta e oito reais e cinquenta e oito centavos) (Anexo I).

Em resposta ao Termo de Intimação 02/2009, o contribuinte limitou-se a apresentar três cópias de contratos de mútuo firmados entre Mário Kenji Iriê e MAK Importação e Comércio Ltda (antiga razão social da fiscalizada), conforme as seguintes datas e valores:

- | | |
|------------------------|----------------|
| a. 24 de abril de 2003 | R\$ 350.000,00 |
| b. 09 de junho de 2003 | R\$ 90.000,00 |
| c. 07 de julho de 2003 | R\$ 125.000,00 |

De pronto, podemos verificar que a soma dos valores acima está muito abaixo do saldo registrado em 31/12/2005 e, ademais, acerca destes documentos, podemos constatar que:

a. As cópias de contrato de mútuo entre Mário Kenji Iriê e Mak Importação e Comércio Ltda **não são documentos hábeis para comprovar a origem, a efetiva entrega e a exigibilidade dos recursos:**

- i. Não são documentos originais.
- ii. Não foram registrados em cartório.

iii. De acordo com o contrato social, o Sr. Mário Kenji Iriê era (em 2003) sócio administrador da Summer Shop Participações Societárias Ltda, que detinha 99% do capital da Mak Importação e Comércio Ltda.

iv. As cópias não têm assinatura de testemunhas.

v. Além das características descritas, a mera indicação no corpo do contrato de que a assinatura valeria como recibo não tem o condão de comprovar o efetivo recebimento, pois, como o Sr. Mário Kenji Iriê controlava 99% da Mak Imp. e Com. Ltda, é como se ele estivesse dando um recibo para si mesmo.

vi. O contribuinte não juntou qualquer documento que comprove que os recursos saíram do patrimônio pessoal do Sr. Mário Kenji Iriê, bem como o efetivo recebimento dos recu/sos, a exigibilidade do passivo e o efetivo pagamento.

vii. Enfim, estas cópias nada provam e poderiam ser unilateralmente confeccionadas a qualquer tempo;

Destacamos que, segundo o balancete, a PWA não apropriou, ao longo de 2005, nenhuma despesa de juros nesta conta.

(...)

Em 09 de outubro de 2009, o contribuinte apresentou resposta ao Termo de Intimação 04/2009, no qual utiliza as mesmas argumentações jurídicas acerca da validade do negócio jurídico com base no art. 104 e 107 do Código Civil.

(...)

Em 20 de outubro de 2009, o contribuinte solicitou mais 15 dias de prazo para apresentação de documentos. A solicitação foi acolhida em parte, uma vez que a primeira intimação requerendo esclarecimentos e documentos sobre as operações data de 17/07/2009.

Em 29 de outubro de 2009, o contribuinte encaminhou apenas cópia (extraída da internet) de decisão da juíza Eliziana da Silveira Perez, datada de 18 de janeiro de 2008, na qual defere o processamento de Recuperação Judicial da PWA (processo judicial nº 001/1.07.0295412-1, na Comarca de Porto Alegre - RS).

O contribuinte não juntou qualquer outro documento que comprove o efetivo recebimento (como cheque TED, depósito), a origem (no patrimônio do Sr. Mario Kenji Irie), os pagamentos ocorridos em data posterior a 31/12/2005 e a exigibilidade do crédito.

Portanto, os fatos descritos demonstram que o contribuinte mantém no passivo o saldo credor de R\$ 2.984.168,58 na conta contábil 212111011 *Empréstimos Mário Kenji* cuja exigibilidade, mesmo após intimado e reintimado, não logrou comprovar.”

3) “III.3 - Do passivo fictício com fornecedores - em 17 de julho de 2009, ao verificar os documentos contábeis apresentados pelo contribuinte, retivemos algumas notas fiscais dos fornecedores abaixo listados:

- | | |
|--------------------------|--------------------------|
| a. GREEN WAY COMERCIAL | CNPJ 05.869.538/0001-50 |
| b. WN CONFECÇÕES LTDA | CNPJ 04.334.682/0001-20 |
| c. DAVOS IND e COM LTDA | CNPJ 07.042.012/0001-28 |
| d. CONFECÇÕES BETELGEUSE | CNPJ 43.711.498/0001-03; |
| e. CONFECÇÕES ZEGALES | CNPJ 01.465.931/0002-09. |

De acordo com os procedimentos realizados, constatamos que o contribuinte tem os seguintes passivos não comprovados no final do período fiscalizado (31/12/2005):

Fornecedor	Saldo em 31/12/2005	Valor comprovado	Passivo não comprovado
Green Way	R\$ 174.232,00	R\$ 0,00	R\$ 174.232,00
Davos	R\$328.198,11	R\$0,00	R\$328.198,11
WN Confecções	R\$ 70.208,68	R\$ 29.896,49	R\$40.312,19
Zegales	R\$42.108,23	R\$0,00	R\$42.108,23"

4) “111.4 - Do passivo fictício com Banco Comercial do Uruguai - a PWA mantinha em 31/12/2005, na conta de passivo 212111002 Banco Comercial Uruguai S/A , um saldo credor de R\$ 4.952.842,57 (quatro milhões, novecentos e cinquenta e dois mil, oitocentos e quarenta e dois reais e cinquenta e sete centavos) (Anexol).

A cotação de venda da moeda americana em 30/12/2005 era R\$ 2,34070, perfazendo um passivo naquela moeda de US\$ 2,115,966.41 (dois milhões, cento e quinze mil, novecentos e sessenta e seis dólares e quarenta e um centésimos).

O contribuinte foi regularmente intimado por intermédio do Termo de Intimação 02/2009, a comprovar o passivo e, em resposta, limitou-se a apresentar:

- a. Cópia de contrato de empréstimo entre Banco Comercial SA (Uruguai) e Makenji Importação e Comércio, datado de 29 de abril de 1998;
- b. Cópia de Aditivo ao contrato acima, datado de 27 de setembro de 2001;
- c. Cópia de contrato de empréstimo entre Banco Comercial SA (Uruguai) e Mário Kenji Iriê, datado de 27 de setembro de 2001;
- d. Cópia de Nota Promissória de Mario Kenji Iriê para o Banco Comercial SA (Uruguai), datada de 27/9/2001, no valor de US\$ 838.000,00 (oitocentos e trinta e oito mil dólares);
- e. Cópia de carta de Mário Kenji Iriê ao Banco Comercial SA (Uruguai), datada de 26/9/2001, solicitando registro de operação financeira junto ao SISBACEN, no valor de US\$ 507.000,00 (quinhentos e sete mil dólares);

Acerca dos documentos apresentados, constatamos:

- a. A cópia de contrato entre Banco Comercial SA (do Uruguai) e Mário Kenji Iriê **nada prova**, pois **não foi firmado pela pessoa jurídica fiscalizada**, embora chame atenção o fato de que teria sido firmado entre o Banco Comercial SA e o administrador da Summer Shop Participações Societárias, que controlava 99% do capital da fiscalizada e, também, a administrava.
- b. Também a cópia de carta ao Banco Comercial Uruguai SA nada prova sobre a fiscalizada, pois foi **firmada pelo Sr. Mário Kenji Iriê na qualidade de TOMADOR (em nome próprio)**;
- c. A cópia de Nota Promissória no valor de US\$ 838.000,00 refere-se à cópia de contrato de empréstimo entre o Banco Comercial do Uruguai e o Sr. Mário Kenji Iriê.

d. As cópias do contrato de empréstimo entre Banco Comercial SA e Makenji Importação e Comércio Ltda (antiga razão social da fiscalizada), de 29 de abril de 1998, e do Termo Aditivo, de 27 de setembro de 2001, **não são hábeis para comprovar** o saldo do passivo em aberto pelos motivos a seguir:

i. Trata-se de **cópias** de contratos que **não foram autenticadas** e cujos originais não foram apresentados à fiscalização;

ii. São cópias de contratos que **não foram registrados em cartório e não tiveram as firmas reconhecidas**;

iii. Mesmo considerando-se a redação da cópia de contrato, **esta previa tão somente a disponibilização de recursos** (US\$ 1,500,000.00) por parte do credor (cláusula 1.2). **Não há prova de que a fiscalizada tenha recebido efetivamente quaisquer recursos.** Também não há prova de quando tais recursos teriam sido recebidos;

iv. **Nenhum dos documentos** previstos na cláusula 10 - *Condições de Desembolso*, especialmente a autorização prévia do Banco Central do Brasil (cláusula 10.1), **foi apresentado à fiscalização**;

v. A **cópia de Termo Aditivo** ao Contrato de Empréstimo datado de 27 de setembro de 2001 também **não prova o efetivo recebimento dos recursos por parte da fiscalizada**. A cópia de aditivo sequer foi assinada pela MAK importação e Comércio Ltda (outra denominação antiga da fiscalizada). Mesmo considerando-se o texto da cópia de aditivo, as assinaturas do Sr. Mário Kenji Iriê e da Sra. Regina Celi Zaguini Iriê **não comprovam que a fiscalizada efetivamente recebeu os recursos, se eram necessários à sua atividade e que são desta exigíveis**. Destacamos que o Sr. Mário Kenji Iriê administrava, na época, diversas pessoas jurídicas e que ele próprio teria (segundo a cópia apresentada) empréstimo no exterior.

(...)

Em 29 de outubro de 2009, o contribuinte apresentou novos documentos:

a. Cópia de tela do SISBACEN relativa à compra por parte do Banco Comercial Uruguai de US\$ 1,500,000.00 da Makenji Importação e Comércio Ltda (antiga razão social da fiscalizada);

b. Cópia do contrato de empréstimo, citada anteriormente, entre Banco Comercial e Makenji Importação e Comércio;

c. Cópias de telas do SISBACEN relativas às compras por parte de Makenji Importação e Comércio Ltda, de US\$ 99,666.66, US\$ 98,041.67, US\$ 98,583.33 e US\$ 99,666.67;

d. Cópia de Aditivo ao contrato de empréstimo citada anteriormente (29/04/1998), com planilha de cálculo;

e. Cópia de petição de revisão do contrato de empréstimo (processo 082.02.004014-0) na Comarca da Capital - SC, datada de 29/10/2002.

Segundo as cópias do sistema SISBACEN, a fiscalizada teria recebido empréstimo e teria, também, efetuado pagamentos de juros (entre 1998 e 2000). De acordo com a cópia de aditivo de contrato, a fiscalizada teria reconhecido em 27/09/2001 um débito de US\$ 1,677,125.00, cujo montante não foi **documentalmente demonstrado**.

Na petição inicial do processo judicial nº 082.02.004014-0, de 10/2002, o contribuinte pede a revisão do contrato com o Banco Comercial Uruguai.

Não há qualquer documento que comprove o efetivo pagamento, o saldo em 31/12/2005 e a exigibilidade.

Sinteticamente, o contribuinte juntou documentos (cópias) que indicam ter sido celebrado em 1998 um contrato de empréstimo com o Banco Comercial Uruguai e que este contrato teria sido aditado em 27/09/2001. Todavia, não conseguiu comprovar nem o montante reconhecido em 27/09/2001, nem o montante devido em 31/12/2005.

Nada foi apresentado para comprovar se o empréstimo foi pago antes ou depois desta data e se o eventual saldo era exigível.

Para ilustrar a necessidade de comprovação do saldo em 31/12/2005, podemos citar dois exemplos de inconsistência deste valor: a) a PWA reconhece, na petição judicial apresentada em 29/10/2002, um débito de apenas R\$ 2.286.180,34; b) segundo a planilha anexa ao aditivo firmado em 27/09/2001, o débito em 31/12/2005 seria de US\$ 1,107,874,81, que equivaleria a R\$ 2.593.202,57 pelo valor do dólar na época.

Ressalvada a hipótese de prova em contrário, a falta de comprovação do saldo leva à necessária conclusão de que o valor não era exigível ou foi pago com recursos à margem da contabilidade.

Os fatos descritos demonstram que o contribuinte mantém no passivo o saldo credor de R\$ 4.952.842,57 na conta contábil 212111002 *Banco Comercial Uruguai S/A* cuja exigibilidade, mesmo após intimado e reintimado, não logrou comprovar.”

5) III.5 - Do passivo fictício com First Bank S/A - a PWA mantinha em 31/12/2005, na conta de passivo 212111005 *First Bank S/A*, um saldo credor de R\$ 3.861.593,33 (três milhões, oitocentos e sessenta e um mil, quinhentos e noventa e três reais e trinta e três centavos) (Anexo I).

O contribuinte foi regularmente intimado a comprovar o passivo e, em resposta, limitou-se a apresentar:

a. Cópia de contrato de crédito, com cópia de tradução oficial, entre FIRST International Bank e Makenji Importação e Comércio Ltda, datado de 18 de novembro de 1999;

b. Cópias de três Notas Promissórias, com cópias das respectivas traduções oficiais, de Makenji Importação e Comércio para FIRST International Bank, nas seguintes datas e valores:

i. 14/4/2000	US\$ 128,568.45
ii. 19/4/2000	US\$226,115.57
Üi. 19/4/2000	US\$ 133,054.67

Acerca dos documentos apresentados, constatamos que as cópias do contrato de empréstimo entre First Bank SA e Makenji Importação e Comércio Ltda (antiga razão social da fiscalizada), de 18 de novembro de 1999, e das **Notas Promissórias, não são hábeis para comprovar o saldo da conta do passivo** conforme exposto abaixo:

a. Trata-se de cópias de contratos e notas promissórias que, embora traduzidos, **não foram autenticadas** e cujos originais não foram apresentados à fiscalização;

b. O contrato, mesmo considerando o texto da cópia apresentada à fiscalização, apenas previa que, periodicamente **a mutuária poderia tomar empréstimo**, reembolsar e retomar empréstimo junto ao banco (cláusula 1.1). Assim, **o contrato não significa que o valor total (US\$ 750,000.00) teria sido efetivamente recebido pela mutuária**;

c. **A soma das cópias das notas promissórias não comprova o saldo registrado na contabilidade;**

d. **As cópias do contrato e das notas promissórias não comprovam que os valores ficaram em aberto e que o passivo é exigível;**

e. **Os empréstimos** que a mutuatária poderia tomar, seja na modalidade "adiantamento", seja na modalidade "reembolso", **seriam vinculados obrigatoriamente a operações de importação de mercadorias**. O contribuinte **não tem** na contabilidade, e nas DIPJ, montantes de **importação de mercadorias** correspondentes ao saldo registrado nesta conta de passivo;

f. **A PWA não juntou comprovantes** de que o contrato, os empréstimos e os pagamentos **tenham sido registrados no Banco Central do Brasil**, conforme exigência das cláusulas 2.3 e 2.7;

Em 19 de outubro de 2009, o contribuinte apresentou uma resposta ao Termo de Intimação no qual fez referência à habilitação de créditos no processo de Recuperação Judicial, sem juntar qualquer documento. Neste termo, solicitou mais 10 (dez) dias de prazo para juntar documentos, o que foi concedido.

(..)

Sinteticamente, as cópias de contratos e promissórias apresentadas não são hábeis e idôneas para comprovar a origem dos recursos e, mesmo que o fossem, não comprovam o efetivo recebimento, as correspondentes operações de importação, os pagamentos, o saldo em 31/12/2005 e a sua exigibilidade.

É de se destacar que o contribuinte não juntou qualquer documento ou esclarecimento acerca das operações de importação vinculadas obrigatoriamente aos supostos empréstimos.

Os fatos descritos demonstram que o contribuinte mantém no passivo o saldo credor de R\$ 3.861.593,33 na conta contábil 212111005 First Bank S/A cuja exigibilidade, mesmo após intimado e reintimado, não logrou comprovar."

Em decorrência, foi constituído o crédito tributário do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL incidentes sobre as receitas omitidas. Cabendo destacar que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL apurados pelo contribuinte em 2005, bem como os saldos de períodos anteriores, foram considerados na apuração dos montantes devidos de IRPJ e CSLL, conforme os demonstrativos anexos aos Autos de Infração.

Os recorrentes Mário Kenji Iriê e PWA Indústria e Comércio Ltda. protocolaram impugnação (fls. 496/527 e 532/573), julgadas improcedente, conforme abaixo exibida:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*Ano-calendário: 2005**FATOS PASSADOS. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. FISCALIZAÇÃO.**POSSIBILIDADE. ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTOS. GUARDA. PRAZO.*

O sujeito passivo está sujeito ao escrutínio fiscal dos fatos ocorridos em períodos passados - ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária em face da decadência -, quando tais fatos repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, hipótese em que a entidade deverá conservar em boa ordem os documentos em que se apóia sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses períodos.

OMISSÃO DO REGISTRO DE RECEITAS. PASSIVO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE EXIGIBILIDADE.

O fato de a escrituração contábil indicar a manutenção no passivo de obrigações não comprovadas, autoriza o emprego da presunção legal de omissão do registro de receita, devendo ser mantido o lançamento de ofício quando o contribuinte - em sede de impugnação -, não logra provar a improcedência da presunção.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. COMPROVAÇÃO PARCIAL DA EXIGIBILIDADE.

Comprovada a exigibilidade de parte do valor tributado de ofício como passivo fictício, com base em presunção legal de omissão do registro de receitas, deve-se exonerar a exigência em valor proporcional ao que foi comprovado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*Ano-calendário: 2005**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA/DUPLICADA. CABIMENTO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.*

E cabível a imposição da multa qualificada/duplicada de 150 %, revista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando resta demonstrado, nos autos, que o procedimento contábil adotado pelo sujeito passivo, ao manter em contas do passivo exigível de seu balanço patrimonial elevados valores, por sucessivos anos-calendário, a título de obrigações cuja exigibilidade, devidamente intimado, não logrou comprovar, fato que demonstra que não se tratava de ocorrência episódica, acidental, mas de prática persistente no tempo, indicativa de decisão clara de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência anterior de fatos geradores dos tributos federais,

ocorrência do tipo descrito no art. 71, I, da Lei nº 4.502, de 1964.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADOR. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI. NEXO DE ADIMPLENTO. SUBORDINAÇÃO À MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA. RELAÇÃO JURÍDICA DE GARANTIA.

São solidariamente responsáveis pelos tributos exigidos da pessoa jurídica, os diretores, gerentes ou representantes que tenham praticado atos com infração à lei (art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964). Obrigações ligadas pelo vínculo da solidariedade, possuem nexo de adimplemento, pois o pagamento de uma extingue a outra. A obrigação do responsável depende da do contribuinte e só se mantém se esta for mantida (existente, válida e eficaz); é, portanto, relação jurídica de garantia do crédito tributário.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E DE ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País e são incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Não foi interposto recurso de ofício em razão do valor desonerado.

Por outro lado, a autuada interpôs recurso voluntário, aduzindo, em síntese:

a) Do Passivo com Makenji Administração e Comércio Ltda.:

- A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") decidiu que em autuações o que é relevante é a comprovação ou não da exigibilidade da dívida e não qualquer outra circunstância secundária.

“Em 13.02.2003, a Recorrente celebrou contrato de mútuo rotativo com a empresa Makenji Administração e Comércio Ltda. ("Makenji"), no valor de R\$ 5.000.000,00, com vencimento para 07.11.2012 (fls. 161 dos autos). Esse contrato de mútuo rotativo, como o

seu próprio nome diz, previu a possibilidade da concessão de diversos empréstimos da Makenji à PWA.

Assim, o valor de R\$ 2.912.994,71, constante do saldo da conta contábil em questão, é oriundo do referido contrato, o qual deve ser aceito como prova da celebração do mútuo.”

Não cabe ao agente fiscal condicionar à validade dos documentos por ausência de requisitos formais e materiais, quando a lei² não estabelece as aludidas exigências, tais como, firma reconhecida, testemunhas etc.

Da “análise dos balancetes de verificação acostados aos autos (Anexo I) que, ao longo do ano-calendário de 2005, a Makenji emprestou à Recorrente o montante de R\$ 1.735.858,19, tendo ido quitado o valor de R\$ 848.411,79, o que forma um movimento credor no período de R\$ 887.446,40 (vide fls. 178 - Anexo I).

Dessa forma, nota-se que os valores correspondentes ao empréstimo em questão estão corretamente escriturados na contabilidade da Recorrente.”

Acrescenta que acostou aos autos extrato bancário, comprovando o ingresso de valores da Makenji em seu favor no importe de R\$ 1.231.035,97. Os fatos estariam contabilizados.

Além disso, pretexta que no registro contábil consta lançamento "estorno de valores - perda", datado de 31/12/2006, no valor de R\$ 4.401.728,95, em decorrência do perdão da dívida pela Makenji em favor da PWA. E, se a dívida, foi perdoada, é porque era exigível.

Quanto à juridicidade do perdão, o fato do documento de perdão haver sido assinado por Sr. Mário Kenji Iriê, por si, não é suficiente à manchar de nulidade o negócio jurídico.

b) Do Passivo com o Sr. Mário Kenji Iriê

No que tange às operações de mútuo com o Sr. Mário Kenji Iriê, de início exalta a recorrente a exigibilidade da obrigação em 31/12/2005.

Diz a recorrente que Em 24.04.2003, celebrou contrato de mútuo com o Sr. Mário Kenji Iriê, no valor de R\$ 350.000,00 (fls. 170 dos autos), com vencimentos de outubro de 2005 a setembro de 2006. Em 09.06.2003, outro contrato de mútuo foi celebrado, no valor de R\$ 90.000,00 (fls. 171 dos autos), com vencimentos de dezembro de 2005 a novembro de 2006. Em 07.08.2003, celebrou-se mais um contrato de mútuo, no valor de R\$ 125.000,00 (fls. 172 dos autos), com vencimentos de fevereiro de 2004 a janeiro de 2006. Esses contratos totalizam o valor de R\$ 565.000,00 e comprovariam a celebração dos mútuos, fundamentado em contrato válido, mesmo não formalizado.

Ressalta que os aludidos mútuos se deram por meio da LZC Importação e Comércio Ltda., da qual o Sr. Mário Kenji Iriê era então sócio, tendo sido registrados na conta contábil ora em análise, conforme se demonstra pelo anexo Razão Analítico da conta contábil em questão.

No que tange às demais operações de mútuo, ocorridas em período superior a cinco anos, a recorrente aduz que o artigo 195 do CTN lhe garante o direito de não manter os documentos nos quais elas se fundamentaram.

Por fim, sublinha que o Sr. Mário Kenji Iriê está contemplado na lista de credores da recorrente, nos autos do processo de recuperação judicial n.º 001/1.07.0295412-1, fato que implica, logicamente, na exigibilidade do crédito em 31.12.2005.

c) Do passivo com fornecedores:

No que tange as operações com as empresas Green Way Ltda., WN Confeções Ltda., Zegales Ltda., a recorrente alega, no resumo, que teria demonstrado, no curso da fiscalização, notas fiscais, demonstrando a ocorrência das operações de compra-e-venda resultantes no passivo. E que a aquisição das mercadorias constam da sua contabilidade.

Por fim, alega que as notas fiscais foram emitidas em datas próximas ao final do ano-calendário de 2005, de modo que, naturalmente, parte dos valores ainda era exigível em 31.12.2005, o que demanda e justifica sua contabilização no passivo circulante.

Ressalta que quanto à empresa Green Way Ltda., exibiu à fiscalização cópia dos cheques destinados ao pagamento das mercadorias e que, no que tange à empresa Zegales Ltda., habilitou o seu crédito na falência imposta à recorrente.

d) Banco Comercial do Uruguai:

A recorrente busca provar o negócio jurídico e, portanto, a sua exigibilidade, por meio dos seguintes documentos: i) Contrato de Empréstimo entre o Banco Comercial do Uruguai e a Recorrente (fls. 58/66), no valor de US\$ 1.500.000,00, datado de 29.04.1998; ii) Aditivo ao Contrato de Empréstimo acima, datado de 27.09.01, na qual a Recorrente confessa ser devedora de US\$ 1.677.125,00 (fls. 67/70); iii) Contrato de Câmbio firmado entre o Banco Comercial do Uruguai e a Recorrente, datado de 04.05.1998, no valor de US\$ 1.500.000,00, referente ao ingresso dos valores do empréstimo (fls. 365/367); iv) Contratos de Câmbio firmados entre o Banco Comercial do Uruguai e a Recorrente, datados de 04.11.98, 04.05.99, 30.06.2000 e 28.11.2000, nos valores de, respectivamente, US\$ 99.666,66, US\$ 98.041,67, US\$ 98.583,33 e US\$ 99.666,67, referentes a remessa de juros ao exterior (fls. 377/395); v) Cópia de petição inicial de ação revisional do Contrato de Empréstimo (fls 396/407); e vi) Quanto às remessas de juros de 30.06.2000 e 28.11.2000, guias DARF pagas referentes ao IR/Fonte incidente nessas operações (fls. 383 e 388).

Tais documentos, no entender da recorrente, prova que tomou empréstimo do Banco Comercial do Uruguai no valor de US\$ 1.500.000,00, montante este que, conforme o contrato de câmbio indicado no item "c" acima, efetivamente ingressou no país.

Corroboraria com a assertiva os diversos pagamentos, remetidos ao exterior, a título de juros, como se evidencia pelos contratos de câmbio citados no item "d" acima. Para que não haja dúvida, note-se que nesses contratos consta, no campo "descrição", a inscrição "Juros Empréstimos", o que demonstra tratar-se de remessas a título de juros.

Além disso, em 29.10.2002, ajuizou ação revisional de contrato mercantil, distribuída sob o n.º 082.02.004014-0 na Justiça Estadual de Santa Catarina, Comarca de Florianópolis, objetivando restabelecer o equilíbrio econômico-financeiro do contrato (doc. 08

da Impugnação). A decisão definitiva sobre o litígio, o que apenas ocorreu em 23.11.2009, com o trânsito em julgado do acórdão do TJ/SC, parcialmente desfavorável à Recorrente (doc. 03). atestando, portanto que a dívida existia e era exigível em 31.12.2005.

E, o Banco Comercial do Uruguai move, em face do Sr. Mário Kenji Iriê e de sua esposa, avalistas do contrato de empréstimo, processo de execução por quantia certa, sob o n.º 023.02.039778-2 (fls. 85), também na Justiça Estadual de Santa Catarina, Comarca de Florianópolis.

Os fatos narrados, suportados pelos documentos acostados aos autos, seriam suficientes a provar que não se deu a omissão de receitas.

e) First International Bank

Foram acostados aos autos, pela recorrente, os seguintes documentos, para provar a operação: i) Contrato de Empréstimo entre o First International Bank e a Recorrente (fls. 91/16), com tradução juramentada, no valor de US\$ 750.000,00, datado de 18.11.1999; ii) Nota promissória em favor do First International Bank, datada de 14.04.2000, emitida pela Recorrente, no valor de US\$ 128.568,45 (fls. 117/122); iii) Nota promissória em favor do First International Bank, datada de 19.04.2000, emitida pela Recorrente, no valor de US\$ 226.115,57 (fls. 122/126); iv) Nota promissória em favor do First International Bank, datada de 19.04.2000, emitida pela Recorrente, no valor de US\$ 133.054,67 (fls. 127/131); e v) Extrato processual relativa à ação revisional do Contrato de Empréstimo (fls. 154/159).

Sublinha a recorrente que em 04.01.2001, ajuizou ação revisional de contrato mercantil, distribuída sob o n.º 082.01.000011-0 na Justiça Estadual de Santa Catarina, Comarca de Florianópolis, objetivando restabelecer o equilíbrio econômico-financeiro do contrato. Em 31.12.2005, tal processo ainda se encontrava em fase de perícia contábil, conforme as cópia dessa ação anexadas aos autos (doc. 09 da Impugnação).

Logo, estaria provada a exigibilidade da obrigação.

e) Impossibilidade de Considerar-se como Receitas Omitidas os Saldos Totais das Contas de Passivo

Diz a recorrente que a Fiscalização identificou o saldo das contas de passivo em questão em 31.12.2005 e exigiu comprovação da exigibilidade. Após a Recorrente entregar ampla documentação e tecer explicações, a Fiscalização entendeu que a exigibilidade não estaria comprovada e, por conseguinte, somou os exatos valores dos referidos saldos e presumiu serem receitas omitidas no ano-calendário de 2005, passíveis de inclusão na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Para tanto, tomando como presumidamente omitidas em 2005 receitas cujo suposto passivo fictício foi contraído em anos anteriores. Isto é, os saldos das contas de passivo utilizados pela Fiscalização para presumir o montante de receitas supostamente omitidas foi formado ao longo de diversos anos e não apenas em 2005, do que resultou que grande parte das receitas au tuadas pela Fiscalização somente poderia ter sido presumidamente omitida em anos anteriores a 2005. sendo, portanto, impossível a sua inclusão na base de cálculo dos tributos de 2005.

O procedimento adotado pela fiscalização, segundo a recorrente, fere o princípio da competência e caminha em sentido contrário à jurisprudência do Carf.

Processo nº 11516.005992/2009-14
Acórdão n.º **1103-001.197**

S1-C1T3
Fl. 2.250

f) Ilegalidade da qualificação da multa:

É ilegal a qualificação da multa quando não presentes os pressupostos da Lei nº 4.502/64.

g) Ilegalidade da incidência de juros sobre a multa.

h) Ilegalidade da aplicação da Taxa Selic.

Pede, por fim, a reforma do v. acórdão recorrido, com o cancelamento do lançamento de ofício.

O responsável solidário Mario Kenji Iriê protocolou recurso voluntário, repetindo as razões expostas pela PWA e pugnando pela sua exclusão da responsabilidade tributária³.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator ad hoc, designado para formalizar o Acórdão.

Formalizo o presente acórdão por designação do presidente da 1ª Seção de Julgamento, ocorrida em 12/08/2015, tendo em vista que o relator do processo, Conselheiro Fábio Nieves Barreira, por ocasião do julgamento realizado em 24/03/2015, pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, não efetuou a formalização e não pertence mais aos colegiados do CARF.

Ressalto, por oportuno, que não integrava o colegiado que proferiu o acórdão e, portanto, não participei do julgamento.

Portanto, o entendimento consubstanciado neste relatório e voto não exprime qualquer juízo de valor deste redator, pois tem por base, além da ata da Sessão, a manifestação do relatório e voto apresentada pelo Conselheiro relator durante a sessão, que consta dos arquivos do CARF, parcialmente reproduzida⁴, na parte em que está em conformidade com o resultado constante da ata da Sessão de Julgamento, realizada pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, em 24/03/2015.

"O recurso voluntário foi apresentado tempestivamente e, portanto, foi conhecido.

Analisando as razões recursais, o colegiado acolheu parcialmente, quanto ao mérito, as alegações apresentadas pela recorrente, quanto a existência de passivo fictício, nos seguintes termos:"

"a) Makenji Administração e Comércio Ltda.:

Segundo a r. autoridade fiscal, a PWA mantinha em 31/12/2005, na conta de passivo 212111006 *Makenji Administração e Comércio*, um saldo credor de R\$ 2.912.944,71 (dois milhões, novecentos e doze mil, novecentos e quarenta e quatro reais e setenta e um centavos)⁵, oriundo de contrato de mútuo.

O contrato de mútuo, disciplinado pelo Código Civil, nos artigos 586 a 592, tem por objeto a realização de contrato de empréstimo de coisa fungível, sendo aperfeiçoado pela entrega da coisa. Sendo econômico, o mútuo será remunerado por juros.

Logo, a presunção da omissão de receitas será ilidida com a exibição do contrato de mútuo e dos documentos comprobatórios da entrega da coisa.

Vale ressaltar que o registro contábil do mútuo já se encontra demonstrado, sendo condição à própria autuação. Busca-se, aqui, a prova da exigibilidade do empréstimo de R\$ 2.912.944,72.

⁴ Trechos destacados com aspas no início e no final de cada tópico a seguir.

⁵ Fls. 485. Autenticado digitalmente em 24/09/2015 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 24/09/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/09/2015 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO

A recorrente exibiu à fiscalização os seguintes documentos⁶: a) cópia do Contrato de Mútuo Rotativo entre Makenji Administração e Comércio Ltda e Mak Importação e Comércio Ltda, datado de 13 de fevereiro de 2003; b) cópia de contrato de mútuo entre LZC Importação e Comércio Ltda e Mak Importação e Comércio Ltda, datada de 31 de janeiro de 2003; e c) extratos bancários.

Analisando os documentos, a autoridade fiscal desqualificou os contratos de mútuo, por ausência de requisitos formais:

“Acerca dos documentos apresentados, constatamos:

(...)

b. A cópia de contrato de mútuo entre Makenji Administração e Comércio Ltda e Mak Importação e Comércio Ltda, datado de 13 de fevereiro de 2003, não é documento hábil para comprovar a origem dos recursos. Não é documento original. Não foi registrado em cartório. Foi assinado pela mesma pessoa em nome de mutuante e mutuário, que fazem parte do mesmo grupo econômico. Não tem testemunhas. Ademais, o pretense contrato versaria sobre a disponibilidade de recursos e não sobre a efetiva entrega, que não foi comprovada. Também o contribuinte não juntou qualquer documento que comprove o efetivo recebimento dos recursos, a exigibilidade do passivo e o efetivo pagamento. Enfim, esta cópia nada prova e poderia ser unilateralmente confeccionada a qualquer tempo;

c. A cópia de contrato de mútuo entre LZC Importação e Comércio Ltda e Mak Importação e Comércio Ltda, data da de 31 de janeiro de 2003, também não é documento hábil para comprovar a origem dos recursos. Em primeiro lugar, por ter sido firmado com pessoa diversa (LZC ao invés de Makenji Administração). Segundo por ser mera cópia e o original não ser registrado em cartório. Não há identificação das pessoas que assinaram em nome de mutuante e mutuatária e as testemunhas estão ilegíveis. Também o contribuinte não juntou qualquer documento que comprove o efetivo recebimento dos recursos, a exigibilidade do passivo e o efetivo pagamento.”⁷

Também foram tidos como insuficientes os extratos bancários:

“Juntou a esta resposta diversos extratos bancários:

- Da Makenji Administração e Comércio: extratos esparsos de 2006 dos bancos Safra e Caixa econômica em que foram destacados lançamentos a débito nas contas bancárias (saídas de recursos da Makenji Adm e Com).

- Da LZC Importação e Comércio Ltda: extratos esparsos de 2003 dos bancos Safra e Caixa Econômica.

Em 29 de outubro de 2009, a PWA apresentou mais uma resposta ao Termo de Intimação 03/2009, juntando mais extratos bancários e comprovantes relativos às contas bancárias das empresas Makenji Administração e Comércio e LZC Importação e Comércio.

Dos extratos e documentos apresentados, alguns poucos lançamentos fazem referência, nos históricos das operações, a transferências de recursos destas empresas para a PWA. Tais históricos, quando considerados isoladamente, prestam-

⁶ Fls. 485. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

⁷ Fls. 485/486. Autenticado digitalmente em 24/09/2015 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO. Assinado digitalmente em 24/09/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/09/2015 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO

se apenas a comprovar que recursos foram transferidos da Makenji Administração ou da LZC para a PWA. Estes lançamentos não comprovam a origem (se é de empréstimo), o pagamento, a exigibilidade do saldo em 31/12/2005.”⁸

Analisando os autos, verifica-se contratos de mútuo firmados entre Makenji Administração e Comércio Ltda. e Mak Importação e Comércio Ltda.⁹; cujo objeto é crédito rotativo, no valor de R\$ 5.000.000,00, sem exigência de juros, corrigido pelo IPCA; assinado pela mesma pessoa, o Sr. Mário Kenji, não constando, nele, qualquer testemunha, com vencimento previsto para 07 de novembro de 2012

Quanto à relação jurídica entre a Makenji Administração e Comércio Ltda. e a recorrente, cabe considerar que o Código Civil não estabelece qualquer formalidade ao contrato de mútuo, portanto, a ausência de testemunhas e a falta de reconhecimento de firma, autenticação, registro, ou qualquer outro expediente notarial não o invalida.

Da mesma forma, à ausência de exigência de juros não invalida o contrato, caso o mútuo, como no caso dos autos, não tem por escopo finalidade econômica, isto é, realizado com instituição financeira ou a ela equiparada, a falta do elemento não invalida o negócio¹⁰.

Por fim, também não é causa de nulidade do contrato o fato de ter sido assinado pela mesma pessoa, se ela possui aptidão contratual, das duas partes, para tanto, como ocorre no caso aqui vertente.

Todavia, é da essência do contrato de mútuo a prova de entrega da coisa, isto é, cabe à recorrente demonstrar que o valor questionado a título de passivo fictício, no período fiscalizado ingressou em sua conta corrente, na a recorrente não participou do negócio jurídico, tanto é que não consta do contrato.

Nesse passo, a recorrente pretende provar a ocorrência dos mútuos por meio de dois fatos: a) transferências bancárias¹¹; e b) instrumento de perdão de dívidas¹².

A recorrente aponta que foram as seguintes as operações bancárias, relativas ao empréstimo bancário: R\$30.000,00, em 01.06.2005; R\$ 90.000,00, em 07.06.2005; R\$30.000,00, em 10.06.2005; **R\$ 115.000,00, em 15.06.2005 (comprovante de TED- não está na conta); R\$ 39.000,00, em 16.06.2005;** R\$ 12.400,00, em 29.06.2005; R\$30.000,00, em 01.07.2005; R\$ 60.000,00, em 04.07.2005; R\$ 70.000,00, em 04.07.2005 (comprovante de TED); R\$ 60.000,00, em 07.07.2005 (comprovante de TED); k) R\$ 30.000,00, em 08.07.2005 (comprovante de TED); R\$ 125.000,00, em 15.07.2005 (comprovante de TED); R\$ 30.000,00, em 01.06.2005 (fls. 295 dos autos); R\$ 90.000,00, em 07/06.2005 (fls. 294 dos autos); R\$ 30.000,00, em 10.06.2005 (fls. 325 dos autos); R\$ 115.000,00, em 15.06.2005 (fls. 327 dos autos); R\$ 39.000,00, em 16.06.2005 (fls. 327 dos autos); R\$ 12.400,00, em 29.06.2005 (fls. 335 dos autos); R\$ 30.000,00, em 01.07.2005 (fls. 301 dos autos); R\$ 60.000,00, em 04.07.2005 (fls. 301 dos autos); R\$ 70.000,00, em 04.07.2005 (fls. 301 dos autos); R\$ 60.000,00, em 07.07.2005 (fls. 299 dos autos); R\$ 30.000,00, em 08.07.2005 (fls. 297 dos autos); R\$ 125.000,00, em 15.07.2005 (fls. 315 dos autos); R\$ 70.000,00, em 15.08.2005 (fls.

⁸ Fls. 490/492.

⁹ Fls. 162/163.

¹⁰ Artigos 586 e 591 do Código Civil.

¹¹ Fls. 643/660.

¹² Fls. 672.

305 dos autos); R\$ 46.392,76, em 09.09.2005 (fls. 309 dos autos); R\$ 112.000,00, em 16.09.2005 (fls. 312 dos autos); R\$ 2.558,00, em 03.10.2005 (fls. 329 dos autos); e R\$ 112.000,00, em 17.10.2005 (fls. 319 dos autos).

A soma dos valores corresponderia a R\$ 1.231.035,97, já a dívida perdoada foi de R\$ 4.401.728,95¹³.

Por meio dessas alegações, pretende ilidir a presunção de omissão de receitas."

Conclusão do redator *ad hoc*: Diante do conjunto probatório apresentado, o colegiado decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário nesta parte, para excluir da base de cálculo a parcela de R\$ 2.025.498,31.

"b) Mário Kenji Iriê

No que tange às operações de mútuo com o Sr. Mário Kenji Iriê, a recorrente foi intimada a exhibir "o razão auxiliar da conta 211211014 *Empréstimos de Terceiros* e a comprovar o saldo do passivo com Mario Kenji em 31/12/2005. Segundo os balancetes contábeis, embora haja lançamentos contábeis na conta *Empréstimos a Terceiros*, o saldo do passivo com Mário Kenji estava escriturado na conta 212111011 *Empréstimos Mario Kenji*. Em 31/12/2005, o saldo credor era de R\$ 2.984.168,58 (dois milhões, novecentos e oitenta e quatro mil, cento e sessenta e oito reais e cinquenta e oito centavos) (Anexo I).

Em resposta ao Termo de Intimação 02/2009, o contribuinte limitou-se a apresentar três cópias de contratos de mútuo firmados entre Mário Kenji Iriê e MAK Importação e Comércio Ltda (antiga razão social da fiscalizada), conforme as seguintes datas e valores:

- | | |
|------------------------|-----------------|
| a. 24 de abril de 2003 | R\$ 350.000,00 |
| b. 09 de junho de 2003 | R\$ 90.000,00 |
| c. 07 de julho de 2003 | R\$ 125.000,00" |

Sobre os documentos exibidos, a r. autoridade fiscal concluiu:

"a. As cópias de contrato de mútuo entre Mário Kenji Iriê e Mak Importação e Comércio Ltda não são documentos hábeis para comprovar a origem, a efetiva entrega e a exigibilidade dos recursos:

i. Não são documentos originais.

ii. Não foram registrados em cartório.

iii. De acordo com o contrato social, o Sr. Mário Kenji Iriê era (em 2003) sócio administrador da Summer Shop Participações Societárias Ltda, que detinha 99% do capital da Mak Importação e Comércio Ltda.

iv. As cópias não têm assinatura de testemunhas.

v. Além das características descritas, a mera indicação no corpo do contrato de que a assinatura valeria como recibo não tem o condão de comprovar o efetivo recebimento, pois, como o Sr. Mário Kenji Iriê controlava 99% da Mak Imp. e Com. Ltda, é como se ele estivesse dando um recibo para si mesmo.

vi. O contribuinte não juntou qualquer documento que comprove que os recursos saíram do patrimônio pessoal do Sr. Mário Kenji Iriê, bem como o efetivo recebimento dos recu/sos, a exigibilidade do passivo e o efetivo pagamento.

vii. Enfim, estas cópias nada provam e poderiam ser unilateralmente confeccionadas a qualquer tempo;

Destacamos que, segundo o balancete, a PWA não apropriou, ao longo de 2005, nenhuma despesa de juros nesta conta.”¹⁴

Aduz a recorrente que teria firmado contratos de mútuo¹⁵ com Mario Kenji Iriê e Regina C. Z. Iriê e que estes cujos repasses dos numerários teriam obedecido a seguinte ordem:

No que diz respeito ao fluxo financeiro dos valores transferidos a título de mútuo, a recorrente diz que eles se encontram assim dispostos¹⁶: R\$ 95.961,13, em 28.02.2003, a título de transferência da empresa LZC Importação e Comércio Ltda. para a Recorrente (fls. 270); R\$ 100.000,00, em 14.03.2003, a título de transferência da empresa LZC Importação e Comércio Ltda. para a Recorrente (fls. 266); R\$ 450.000,00, em 20.03.2003, a título de transferência da empresa LZC Importação e Comércio Ltda. para a Recorrente (fls. 268); R\$ 45.000,00, em 11.08.2003, a título de transferência da empresa LZC Importação e Comércio Ltda. para a Recorrente (fls. 285); e R\$ 2.665,58, em 27.11.2003, a título de transferência da empresa LZC Importação e Comércio Ltda. para a Recorrente (fls. 266)."

Conclusão do redator *ad hoc*: Diante do conjunto probatório apresentado, o colegiado decidiu dar provimento ao recurso voluntário nesta parte, para excluir da base de cálculo a parcela de R\$ 2.984.168.58.

"c) Banco Comercial do Uruguai:

Nos termos do Termo de Verificação Fiscal, “a PWA mantinha em 31/12/2005, na conta de passivo 212111002 Banco Comercial Uruguai S/A , um saldo credor de R\$ 4.952.842,57 (quatro milhões, novecentos e cinquenta e dois mil, oitocentos e quarenta e dois reais e cinquenta e sete centavos) (Anexol).”

Intimado, a recorrente trouxe os seguintes documentos:

“a. Cópia de contrato de empréstimo entre Banco Comercial SA (Uruguai) e Makenji Importação e Comércio, datado de 29 de abril de 1998;

b. Cópia de Aditivo ao contrato acima, datado de 27 de setembro de 2001;

c. Cópia de contrato de empréstimo entre Banco Comercial SA (Uruguai) e Mário Kenji Iriê, datado de 27 de setembro de 2001;

¹⁴ Fls. 492/494.

¹⁵ Fls. 165/174.

¹⁶ Fls. 1.895/1.894.

d. Cópia de Nota Promissória de Mario Kenji Iriê para o Banco Comercial SA (Uruguai), datada de 27/9/2001, no valor de US\$ 838.000,00 (oitocentos e trinta e oito mil dólares);

e. Cópia de carta de Mário Kenji Iriê ao Banco Comercial SA (Uruguai), datada de 26/9/2001, solicitando registro de operação financeira junto ao SISBACEN, no valor de US\$ 507.000,00 (quinhentos e sete mil dólares);

Acerca dos documentos apresentados, constatamos:

a. A cópia de contrato entre Banco Comercial SA (do Uruguai) e Mário Kenji Iriê nada prova, pois não foi firmado pela pessoa jurídica fiscalizada, embora chame atenção o fato de que teria sido firmado entre o Banco Comercial SA e o administrador da Summer Shop Participações Societárias, que controlava 99% do capital da fiscalizada e, também, a administrava.

b. Também a cópia de carta ao Banco Comercial Uruguai SA nada prova sobre a fiscalizada, pois foi firmada pelo Sr. Mário Kenji Iriê na qualidade de TOMADOR (em nome próprio);

c. A cópia de Nota Promissória no valor de US\$ 838.000,00 refere-se à cópia de contrato de empréstimo entre o Banco Comercial do Uruguai e o Sr. Mário Kenji Iriê;

d. As cópias do contrato de empréstimo entre Banco Comercial SA e Makenji Importação e Comércio Ltda (antiga razão social da fiscalizada), de 29 de abril de 1998, e do Termo Aditivo, de 27 de setembro de 2001, não são hábeis para comprovar o saldo do passivo em aberto pelos motivos a seguir:

i. Trata-se de cópias de contratos que não foram autenticadas e cujos originais não foram apresentados à fiscalização;

ii. São cópias de contratos que não foram registrados em cartório e não tiveram as firmas reconhecidas;

iii. Mesmo considerando-se a redação da cópia de contrato, esta previa tão somente a disponibilização de recursos (US\$ 1,500,000.00) por parte do credor (cláusula 1.2). Não há prova de que a fiscalizada tenha recebido efetivamente quaisquer recursos. Também não há prova de quando tais recursos teriam sido recebidos;

iv. Nenhum dos documentos previstos na cláusula 10 - *Condições de Desembolso*, especialmente a autorização prévia do Banco Central do Brasil (cláusula 10.1), foi apresentado à fiscalização;

v. A cópia de Termo Aditivo ao Contrato de Empréstimo datado de 27 de setembro de 2001 também não prova o efetivo recebimento dos recursos por parte da fiscalizada. A cópia de aditivo sequer foi assinada pela MAK importação e Comércio Ltda (outra denominação antiga da fiscalizada). Mesmo considerando-se o texto da cópia de aditivo, as assinaturas do Sr. Mário Kenji Iriê e da Sra. Regina Celi Zaguini Iriê não comprovam que a fiscalizada efetivamente recebeu os recursos, se eram necessários à sua atividade e que são desta exigíveis. Destacamos que o Sr. Mário Kenji Iriê administrava, na época, diversas pessoas jurídicas e que ele próprio teria (segundo a cópia apresentada) empréstimo no exterior.”¹⁷

A recorrente busca provar o negócio jurídico e, portanto, a sua exigibilidade, por meio dos seguintes documentos: i) Contrato de Empréstimo entre o Banco Comercial do Uruguai e a Recorrente (fls. 58/66), no valor de US\$ 1.500.000,00, datado de 29.04.1998; ii) Aditivo ao Contrato de Empréstimo acima, datado de 27.09.01, na qual a Recorrente confessa ser devedora de US\$ 1.677.125,00 (fls. 67/70); iii) Contrato de Câmbio firmado entre o Banco Comercial do Uruguai e a Recorrente, datado de 04.05.1998, no valor de US\$ 1.500.000,00, referente ao ingresso dos valores do empréstimo (fls. 365/367); iv) Contratos de Câmbio firmados entre o Banco Comercial do Uruguai e a Recorrente, datados de 04.11.98, 04.05.99, 30.06.2000 e 28.11.2000, nos valores de, respectivamente, US\$ 99.666,66, US\$ 98.041,67, US\$ 98.583,33 e US\$ 99.666,67, referentes a remessa de juros ao exterior (fls. 377/395); v) Cópia de petição inicial de ação revisional do Contrato de Empréstimo (fls. 396/407); e vi) Quanto às remessas de juros de 30.06.2000 e 28.11.2000, guias DARF pagas referentes ao IR/Fonte incidente nessas operações (fls. 383 e 388).

Tais documentos, no entender da recorrente, prova que tomou empréstimo do Banco Comercial do Uruguai no valor de US\$ 1.500.000,00, montante este que, conforme o contrato de câmbio indicado no item "c" acima, efetivamente ingressou no país.

Corroboraria com a assertiva os diversos pagamentos, remetidos ao exterior, a título de juros, como se evidencia pelos contratos de câmbio citados no item "d" acima. Para que não haja dúvida, note-se que nesses contratos consta, no campo "descrição", a inscrição "Juros Empréstimos", o que demonstra tratar-se de remessas a título de juros.

Além disso, em 29.10.2002, ajuizou ação revisional de contrato mercantil, distribuída sob o nº 082.02.004014-0 na Justiça Estadual de Santa Catarina, Comarca de Florianópolis, objetivando restabelecer o equilíbrio econômico-financeiro do contrato (doc. 08 da Impugnação). A decisão definitiva sobre o litígio, o que apenas ocorreu em 23.11.2009, com o trânsito em julgado do acórdão do TJ/SC, parcialmente desfavorável à Recorrente (doc. 03), atestando, portanto que a dívida existia e era exigível em 31.12.2005.

E, o Banco Comercial do Uruguai move, em face do Sr. Mário Kenji Iriê e de sua esposa, avalistas do contrato de empréstimo, processo de execução por quantia certa, sob o nº 023.02.039778-2 (fls. 85), também na Justiça Estadual de Santa Catarina, Comarca de Florianópolis.

Os fatos narrados, suportados pelos documentos acostados aos autos, seriam suficientes à provar que não se deu a omissão de receitas.

Acrescenta-se que a r. autoridade fiscal reconhece a contratação do contrato de empréstimo, mas diz autuou a recorrente por omissão de receitas porque não teria comprovado “nem o montante reconhecido em 27/09/2001, nem o montante devido em 31/12/2005”¹⁸, conforme transcrito abaixo:

“Sinteticamente, o contribuinte juntou documentos (cópias) que indicam ter sido celebrado em 1998 um contrato de empréstimo com o Banco Comercial Uruguai e que este contrato teria sido aditado em 27/09/2001. Todavia, não conseguiu comprovar nem o montante reconhecido em 27/09/2001, nem o montante devido em 31/12/2005. Nada foi apresentado para comprovar se o empréstimo foi pago antes ou depois desta data e se o eventual saldo era exigível.

Para ilustrar a necessidade de comprovação do saldo em 31/12/2005, podemos citar dois exemplos de inconsistência deste valor: a) a PWA reconhece, na petição judicial apresentada em 29/10/2002, um débito de apenas R\$ 2.286.180,34; b) segundo a planilha anexa ao aditivo firmado em 27/09/2001, o débito em 31/12/2005 seria de US\$ 1,107,874,81, que equivaleria a R\$ 2.593.202,57 pelo valor do dólar na época. Ressalvada a hipótese de prova em contrário, a falta de comprovação do saldo leva à necessária conclusão de que o valor não era exigível ou foi pago com recursos à margem da contabilidade.

Os fatos descritos demonstram que o contribuinte mantém no passivo o saldo credor de R\$ 4.952.842,57 na conta contábil 212111002 Banco Comercial Uruguai S/A cuja exigibilidade, mesmo após intimado e reintimado, não logrou comprovar.”¹⁹

Conclusão do redator *ad hoc*: Diante do conjunto probatório apresentado, o colegiado decidiu dar provimento ao recurso voluntário nesta parte, para excluir da base de cálculo a parcela de R\$ 4.952.842,57.

"d) First International Bank

Foram acostados aos autos, pela recorrente, os seguintes documentos, para provar a operação: i) Contrato de Empréstimo entre o First International Bank e a Recorrente (fls. 91/16), com tradução juramentada, no valor de US\$ 750.000,00, datado de 18.11.1999; ii) Nota promissória em favor do First International Bank, datada de 14.04.2000, emitida pela Recorrente, no valor de US\$ 128.568,45 (fls. 117/122); iii) Nota promissória em favor do First International Bank, datada de 19.04.2000, emitida pela Recorrente, no valor de US\$ 226.115,57 (fls. 122/126); iv) Nota promissória em favor do First International Bank, datada de 19.04.2000, emitida pela Recorrente, no valor de US\$ 133.054,67 (fls. 127/131); e v) Extrato processual relativa à ação revisional do Contrato de Empréstimo (fls. 154/159).

Sublinha a recorrente que em 04.01.2001, ajuizou ação revisional de contrato mercantil, distribuída sob o n.º 082.01.000011-0 na Justiça Estadual de Santa Catarina, Comarca de Florianópolis, objetivando restabelecer o equilíbrio econômico-financeiro do contrato. Em 31.12.2005, tal processo ainda se encontrava em fase de perícia contábil, conforme as cópia dessa ação anexadas aos autos (doc. 09 da Impugnação).

As provas trazidas aos autos pela recorrente foram afastadas pela r. autoridade fiscal, estribada nos seguintes argumentos²⁰:

“a. Trata-se de cópias de contratos e notas promissórias que, embora traduzidos, não foram autenticadas e cujos originais não foram apresentados à fiscalização;

b. O contrato, mesmo considerando o texto da cópia apresentada à fiscalização, apenas previa que, periodicamente a mutuária poderia tomar empréstimo, reembolsar e retomar empréstimo junto ao banco (cláusula 1.1). Assim, o contrato não significa que o valor total (US\$ 750.000.00) teria sido efetivamente recebido pela mutuária;

c. A soma das cópias das notas promissórias não comprova o saldo registrado na contabilidade;

¹⁹ Fls. 500.

²⁰ Fls. 501/502.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/09/2015 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO. Assinado digitalmente em 24/09/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA. Assinado digitalmente em 24/09/2015 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO

d. As cópias do contrato e das notas promissórias não comprovam que os valores ficaram em aberto e que o passivo é exigível;

e. Os empréstimos que a mutuária poderia tomar, seja na modalidade 'adiantamento', seja na modalidade 'reembolso', seriam vinculados obrigatoriamente a operações de importação de mercadorias. O contribuinte não tem na contabilidade, e nas DIPJ, montantes de importação de mercadorias correspondentes ao saldo registrado nesta conta de passivo;

f. A PWA não juntou comprovantes de que o contrato, os empréstimos e os pagamentos tenham sido registrados no Banco Central do Brasil, conforme exigência das cláusulas 2.3 e 2.7;"

O lançamento de ofício foi confirmado pelo v. acórdão²¹ recorrido:

"(...)

Como afirma a impugnante à f. 559 (parágrafo 125), sua 'aquisição' de passivos atingiu o valor de R\$ 1.066.578,35 durante o ano-calendário de 2005; assim, a autoridade fiscal não poderia ter considerado o valor total constante em seu balanço de 31/12/2005, de R\$ 14.968.201,61; ora, ao registrar que este último era o valor real de suas exigibilidades na conta do First International Bank, em 31/12/2005, a impugnante reconhece que seu balanço está viciado.

A composição de determinada exigibilidade pode incluir passivos, legal e detalhadamente demonstráveis pelo sujeito passivo a isso expressamente intimado, 'adquiridos' em diferentes períodos; o que não se admite, porém, é que inclua obrigações que à época de encerramento do balanço já estavam pagas, ou inexistentes.

É, pois, de ser mantida a exigência a esse título."

Neste ponto, o v. acórdão merece ser reformado.

A recorrente trouxe aos autos contrato e notas promissórias que lastreiam a obrigação assumida entre a recorrente e a instituição bancária, bem como ação de revisão de contrato, devidamente contestada pela parte contrária, onde fica claro que a recorrente obteve três empréstimos, no valor total de US\$ 487.738,69, cabendo ressaltar que os contratos e, por seu turno, a obrigação, foi objeto de perícia, promovida por perito judicial, com fé pública²².

Conforme cláusula 1.2 do contrato de empréstimo, cada operação de empréstimo, relativo ao crédito obtido, estaria representado por uma nota promissória. Portanto, para se saber os valores dos empréstimos contraídos, basta somar os valores de face das notas promissórias.

Neste caso, em que pese **não** haver prova do ingresso do numerário em conta da recorrente, a reconhecimento judicial da obrigação, razão pela qual considera-se provado o mútuo e, portanto, exigível a dívida, tanto que submetida à análise judicial.

Esta conclusão inverte, contra a Fazenda, o dever de demonstrar que a dívida já tenha paga.

²¹ Fls. 1.099.
Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

²² Fls. 957/1060.
Autenticado digitalmente em 24/09/2015 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 24/09/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/09/2015 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO

Como não há prova nesta vereda, há que se cancelar, neste ponto o lançamento de ofício."

Conclusão do redator *ad hoc*: Diante do conjunto probatório apresentado, decidiu o colegiado dar provimento ao recurso voluntário nesta parte, para excluir da base de cálculo a parcela de R\$ 3.794.778,29.

"e) Passivo fictício com fornecedores

No que se refere à acusação de passivo fictício com fornecedores, diz o relatório fiscal:

“III.3 - Do passivo fictício com fornecedores - em 17 de julho de 2009, ao verificar os documentos contábeis apresentados pelo contribuinte, retivemos algumas notas fiscais dos fornecedores abaixo listados:

- a. GREEN WAY COMERCIAL CNPJ 05.869.538/0001-50
- b. WN CONFECÇÕES LTDA CNPJ 04.334.682/0001-20
- c. DAVOS IND e COM LTDA CNPJ 07.042.012/0001-28
- d. CONFECÇÕES BETELGEUSE CNPJ 43.711.498/0001-03;
- e. CONFECÇÕES ZEGALES CNPJ 01.465.931/0002-09.

De acordo com os procedimentos realizados, constatamos que o contribuinte tem os seguintes passivos não comprovados no final do período fiscalizado (31/12/2005):

Fornecedor	Saldo em 31/12/2005	Valor comprovado	Passivo não comprovado
Green Way	R\$ 174.232,00	R\$ 0,00	R\$ 174.232,00
Davos	R\$328.198,11	R\$0,00	R\$328.198,11
WN Confeccções	R\$ 70.208,68	R\$ 29.896,49	R\$40.312,19
Zegales	R\$42.108,23	R\$0,00	R\$42.108,23”

O v. acórdão, em síntese, fundamentou a manutenção do trabalho fiscal, com fulcro nos seguintes argumentos²³:

“As alegações da impugnante em relação a este tópico são de caráter genérico, pois apenas menciona ter apresentado à autoridade fiscal parte da documentação que, a seu ver, poderia provar a existência real de exigibilidades em relação aos fornecedores indigitados, em 31/12/2005.”

Conforme lições de Edmar de Oliveira de Andrade Filho²⁴, o “denominado ‘passivo fictício’ é formado por valores constantes no Balanço que não estão apoiados em documentos fiscais que comprovem a aquisição de bens e direitos ou uso, venda ou emprego nas atividades da empresa.”

²³ Fls. 1.095.

²⁴ Imposto de renda das empresas. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p.184.

Nessa linha de pensar, as notas fiscais de aquisição das mercadorias, devidamente registradas, exibidas nos autos pela recorrente, fazem prova da realização das operações."

Conclusão do redator *ad hoc*: Diante do conjunto probatório apresentado, o colegiado decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário nesta parte, para excluir da base de cálculo: a) a parcela de R\$ 174.232,00 relativa ao fornecedor Green Way; b) a parcela de R\$ 39.246,59 relativa ao fornecedor WN Confeções; e c) a parcela de R\$ 42.108,23, relativa ao fornecedor Confeção Zegales.

"f) Qualificação da multa:

Para a autoridade, o caso se encaixava nas hipóteses de qualificação da multa, pelas seguintes hipóteses²⁵:

"Os fatos acima descritos, especialmente a larga utilização de passivos fictícios nas demonstrações contábeis para esconder as receitas omitidas, caracterizam sobejamente a sonegação, que, neste caso, define-se pela ação dolosa do contribuinte para impedir "o *conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal*."

Não se trata, no caso sob análise, de mera apuração de omissão de receitas que, por si só, não autoriza a qualificação da multa (Súmula 1 do CC nº 14).

Na fiscalização foram apurados passivos fictícios de grandes montas em diferentes contas de passivo, incluindo-se contas de passivo com outras empresas do grupo e com o sócio-administrador de fato da PWA (Senhor Mário Kenji Iriê). Apenas para ilustrar a gravidade da utilização de passivos fictícios, podemos dizer que, se estes fossem excluídos da contabilidade, o Patrimônio Líquido da PWA em 31/12/2005 seria positivo e não negativo.

É prática comum a utilização de 'contas de mútuo' entre pessoas de um mesmo grupo econômico para facilitar o manejo do 'Caixa 2' e dificultar a apuração, por parte da fiscalização, de saldos credores de caixa, ingresso de recursos sem origem, pagamentos não escriturados e outras hipóteses de presunção legal de omissão de receitas.

Os próprios extratos bancários de outras empresas do grupo (Makenji Administração e LZC), apresentados pela PWA, apesar de não serem hábeis para comprovar o saldo e a exigibilidade do passivo, demonstram sem sombra de dúvida a ampla movimentação financeira entre as empresas do grupo.

Desta forma, estamos constituindo de ofício os créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do período fiscalizado com a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) conforme determinação do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, c/c art. 71, I, da Lei nº 4.502/64."

Nos termos do art. 44, da Lei nº 9.430/96, quando demonstrada as hipóteses previstas na Lei nº 4.502/64:

"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.”

Ao escrever sobre o tema, Marco Aurélio Greco²⁶ defende que a “primeira observação é no sentido de que os casos de aplicação da duplicação da multa correspondem à ‘exceção da exceção’. (...) Esta excepcionalidade provoca algumas consequências, dentre as quais ressalto a diretriz no sentido de que a interpretação das normas sancionadoras deve ser *estrita*, vale dizer, circunscrita àquelas situações e condutas que, inequivocadamente, se enquadrem na hipótese legal, reduzindo-se ao máximo as avaliações subjetivas que possam cercar a hipótese material da conduta. (...) À vista disso, pelo caráter absolutamente excepcional da previsão, os pressupostos de incidência da norma de duplicação da multa devem ser fatos cuja qualificação jurídica deve ser incontroversa. Em suma, havendo divergência relevante, (dúvida razoável) quanto à cognição da qualificação jurídica dos fatos realizados, não cabe a aplicação do §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.”

O motivo do ato administrativo, essência da qualificação da multa, revela o entendimento da autoridade fiscal que a existência do suposto passivo fictício tem, inexoravelmente, como intenção, dissimular o fato gerador, em face do caixa dois:

“(…)

Na fiscalização foram apurados passivos fictícios de grandes montas em diferentes contas de passivo, incluindo-se contas de passivo com outras empresas do grupo e com o sócio-administrador de fato da PWA (Senhor Mário Kenji Iriê). Apenas para ilustrar a gravidade da utilização de passivos fictícios, podemos dizer que, se estes fossem excluídos da contabilidade, o Patrimônio Líquido da PWA em 31/12/2005 seria positivo e não negativo.

É prática comum a utilização de ‘contas de mútuo’ entre pessoas de um mesmo grupo econômico para facilitar o manejo do ‘Caixa 2’ e dificultar a apuração, por parte da fiscalização, de saldos credores de caixa, ingresso de recursos sem origem, pagamentos não escriturados e outras hipóteses de presunção legal de omissão de receitas.”

Não se preocupou a autoridade administrativa em provar o dolo, essência dos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/64, pois, como já dito, a possível omissão de receitas é corolário da ocultação do caixa dois. Dito de outro modo, basta a prova da omissão de receitas, para estar demonstrado o dolo da sonegação fiscal.

A análise do processo, contudo, em que pese muitos itens do auto de infração terem restado mantidos, evidencia que a recorrente trouxe aos autos documentos razoável competentes para sustentar a sua tese.

Não logrou êxito, todavia, pelo fato de não serem suficientemente fortes para ilidir a presunção legal.

Poderia o agente fiscal demonstrar que os sócios faliram a recorrente, propositadamente, com a finalidade, única, de enriquecerem à custa dos fornecedores, clientes, coladores e do Fisco. Isto não foi feito.

Não há uma só linha no mérito do ato administrativo que sugira, deliberadamente, o dolo da recorrente."

Conclusão do redator *ad hoc*: Face ao exposto, o colegiado decidiu dar provimento ao recurso voluntário nesta parte, para afastar a qualificação da multa e reduzi-la ao percentual de 75%

"g) Responsabilidade solidária

A r. autoridade fiscal atribuiu a Mario Kenji Iriê responsabilidade tributária pelo pagamento do crédito tributário, com base nos artigos 124, 128 e 135, do CTN.

Para a r. autoridade fiscal, a medida se justifica pelos seguintes argumentos:

"A jurisprudência, sabiamente, tem se manifestado de forma mansa e pacífica no sentido de que a responsabilização dos sócios, em caráter solidário à empresa, impõe, precipuamente, a constatação da prática de atos abusivos e o vínculo dos terceiros (sócios com poderes de gestão) com esta conduta.

(...)

Sobre as infrações acima detalhadamente descritas, duas chamam atenção: os 'mútuos' com empresas do grupo econômico, que têm o objetivo de facilitar o manejo do 'Caixa 2'; e o passivo fictício com o First Bank, pois ou não houve o efetivo recebimento dos recursos e os lançamentos no passivo são completamente falsos, ou as importações foram completamente irregulares, pois não estão contabilizadas, documentadas e declaradas.

Diante do exposto, estamos dando ciência deste termo, assim como dos autos de infração e anexos, ao Sr. Mario Kenji Iriê, CPF 007.091.159-20, na condição de sujeito passivo solidário, para garantia do amplo direito de defesa e do devido processo legal."

Pois bem, no caso do art. 128, do CTN, diz a lei que "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

E o art. 135 do CTN, expressa que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Ora, são necessários dois elementos, para a caracterização da previsão legal do artigo 135 do CTN: a) a prática do ato ilegal; b) doloso, isto é, com a finalidade de deixar de pagar tributo.

A responsabilidade tem natureza jurídica subjetiva, não objetiva. Como já dito no item relativo à qualificação da penalidade, o elemento dolo não restou provado e, por essa razão, deve ser excluída a responsabilidade pessoal do recorrente-solidário."

Conclusão do redator *ad hoc*: Face ao exposto, o colegiado decidiu dar provimento ao recurso voluntário nesta parte, para afastar a atribuição de responsabilidade solidária a Mário Kenji Inê.

"h) Incidência de juros sobre a multa.

Quanto à incidência de juros sobre a multa, está correto o trabalho fiscal, na medida em que a multa é crédito tributário e, sendo assim, há incidência, sobre ela, de juros."

Conclusão do redator *ad hoc*: Face ao exposto, o colegiado decidiu negar provimento ao recurso voluntário nesta parte.

"i) Aplicação da Taxa Selic.

Quanto à Taxa Selic, aplica-se a Súmula 04, do Carf:

"Súmula CARFnº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."

Conclusão do redator *ad hoc*: Face ao exposto, o colegiado decidiu negar provimento ao recurso voluntário nesta parte.

CONCLUSÃO FINAL (Redator *ad hoc*)

Por todo o exposto, acordaram os membros do colegiado, em rejeitar as preliminares de decadência e de nulidade da decisão de primeira instância; e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário da interessada, para determinar a exclusão das seguintes parcelas da base de cálculo, todas relativas a contas de passivo: (i) RS 2.025.498,31 relativa a Makenji Administração e Comércio Ltda (ii); RS 2.984.168,58 relativa a Mário Kenji Iriê; (iii) RS 4.952.842,57 relativa ao Banco Comercial do Uruguai; (iv) RS 3.794.778,29 relativa a First International Bank,; (v) RS 174.232,00 do fornecedor Green Way; (vi) RS 39.246,59 do fornecedor WN Confecções; e vii) RS 42.108,23, do fornecedor Confecções Zegales; além de afastar a qualificação da multa de ofício; e, ainda, dar provimento ao recurso voluntário do recorrente solidário, para excluí-lo da responsabilidade solidária atribuída.

Acórdão formalizado em, 27 de agosto de 2015.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator *ad hoc*, designado para formalizar o Acórdão.

Processo nº 11516.005992/2009-14
Acórdão n.º **1103-001.197**

S1-C1T3
Fl. 2.265

CÓPIA