



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

Processo nº 13161.720024/2008-43
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1401-001.223 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho de 2014
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente VIACAMPUS COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

AUTO DE INFRAÇÃO. MPF. NULIDADE.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de contestar o lançamento, descabe a alegação de nulidade.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL. •

O prazo decadencial para os créditos tributários sujeitos ao regime de lançamento por homologação, que não tenham sido objeto de qualquer pagamento antecipado, como também nos casos de fraude, é o estabelecido no artigo 173, inciso I, do CTN, com início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso da ocorrência de pagamentos aplica-se o art. 150, §4º, do CTN, onde se conta cinco anos a partir do fato gerador.

COMPROVAÇÃO DE DESPESAS. DILIGÊNCIA.

Cancela-se parte da autuação uma vez comprovado por documentos hábeis e idôneos as despesas anteriormente glosadas.

FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DESPESAS.
GLOSA.

São glosadas as despesas contabilizadas no caso de o contribuinte não comprová-las, mediante documentação hábil e idônea.

INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.
PRESUNÇÕES.

Os lançamentos contábeis devem estar lastreados em documentos hábeis, não havendo inversão do ônus da prova ou mesmo presunção em caso de não aceitação desses documentos como prova dos registros.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. NÃO COMPROVAÇÃO. Não Comprovado o evidente intuito de fraude, desqualifica-se a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, EM ACOLHER parcialmente a decadência para o PIS e COFINS até maio de 2003 e DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos estritos termos do resultado de diligência em que ficou reduzida a base de cálculo em R\$ 5.759.001,13 (sem considerar o efeito do acolhimento parcial da decadência para o PIS e COFINS); bem assim reduzindo a multa qualificada de 150% para 75%.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Jorge Celso Freire da Silva

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 04-15.811, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande-MS.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

A contribuinte acima qualificada foi autuada para recolher o Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos anos-calendário 2003 a 2005, bem como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos mesmos períodos, conforme Autos de Infração de f. 197 a 218.

Os lançamentos resultaram nos valores de R\$ 4.092.538,97 de imposto, R\$ 6.138.808,43 de multa de ofício (150%) e R\$ 1.953.526,14 de juros moratórios calculados até 30 de maio de 2008 e, também, R\$ 1.485.236,44 de contribuição, R\$ 2.227.854,65 de multa de ofício (150%) e R\$ 708.247,00 de juros moratórios calculados até 30 de maio de 2008.

Os lançamentos ocorreram em razão de ser imputada à contribuinte a insuficiência de pagamentos do IRPJ e da CSLL, uma vez a glosa de despesas financeiras com juros pagos a fornecedores e com variações monetárias passivas. Foi aplicada a multa qualificada de 150%, em virtude de o autuante considerar a ocorrência de evidente intuito de fraude no procedimento do contribuinte.

A descrição e o enquadramento legal das infrações, multa e juros encontram-se às f. 199 a 201, 207, 210 a 212 e 216.

O Relatório Fiscal acostado às f. 190 a 196 descreve com riqueza de detalhes todo o procedimento adotado, bem como a análise quanto às justificativas apresentadas pelo o sujeito passivo.

A ciência quanto aos Autos de Infração ocorreu em 27 de junho de 2008, conforme assinatura e data apostas nos campos próprios (f. 198, 209 e 217).

Em 28 de julho de 2008 foi protocolada a impugnação (f. 230 a 250) na qual após breve relato dos fatos, é aduzido, em síntese, que:

a) já ocorreu a homologação tácita dos lançamentos quanto aos períodos janeiro a junho de 2003, com fundamento no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

b) a prova da ocorrência do fato gerador cabe ao Fisco e, no caso, o lançamento foi efetuado com base em presunções, tendo havido a inversão do ônus de prova;

c) muitas negociações feitas com fornecedores são verbais, inclusive com "pactuações indexadas em moeda estrangeira", e o pagamento de juros consta registrado em controles internos que não podem ser desprezados pelo Fisco;

d) não houve intenção dolosa na dedutibilidade das despesas financeiras, não tendo ocorrido, por conseguinte, o intuito de fraude;

e) o percentual utilizado de 150% dá à multa lançada o caráter de confisco. Relativamente ao assunto, são colacionadas doutrina e jurisprudência.

Ao final, é requerido o acolhimento da impugnação e que o Auto de Infração seja julgado improcedente, ou, caso assim não se entenda, que a multa seja reduzida ao percentual de 30%. Requer, ainda, juntada de novos documentos e de laudo pericial.

Em apenso, constam os autos do processo relativo à representação fiscal para fins penais: 13161.000841/2008-81.

A DRJ, manteve integralmente o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. DECADÊNCIA.

No caso de opção pelo "lucro real anual", o termo a quo do prazo de homologação tácita é o primeiro dia do exercício seguinte àquele ao qual se refere a apuração.

PRODUÇÃO DE PROVAS E PERÍCIA.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal as provas documentais devem ser apresentadas junto com a impugnação e a perícia só é determinada no caso de questões que demandem essa providência.

INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÕES.

Os lançamentos contábeis devem estar lastreados em documentos hábeis, não havendo inversão do ônus da prova ou mesmo presunção em caso de não aceitação desses documentos como prova dos registros.

FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DESPESAS. GLOSA.

São glosadas as despesas contabilizadas no caso de o contribuinte não comprová-las, mediante documentação hábil e idônea.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. Comprovado o evidente intuito de fraude, correta a qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO DE CONFISCO.

Alegações que ultrapassem a análise de conformidade do ato de lançamento com as normas legais vigentes

somente podem ser reconhecidas pelo Poder Judiciário e os princípios constitucionais têm por destinatário o legislador ordinário e não o mero aplicador da lei, que a ela deve obediência.

CSLL.

Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos esposados no voto relativo ao IRPJ, pela similitude dos motivos ensejadores das autuações fiscais e das razões das impugnações.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este Conselho, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

O processo foi baixado em diligência por esta Turma.

A referida diligência resultou no relatório de fls. 3752e demais documentos que o acompanha, em que o auditor fiscal retifica as bases de cálculos apuradas. no valor de R\$ 5.759.001,13..

Intimada do resultado de diligência a Recorrente insurge-se parcialmente (fls. 3758/3775) contra o resultado de diligência de fls. 3752. Reitera suas razões recursais, contesta a desconsideração pelo fiscal daquelas situações em que não há contrato; apresenta um novo trabalho de auditoria contábil feita por terceiros, ratificando quase que totalmente a parte do seu conjunto probatório que foi glosada pelo fiscal por falta de contrato, concentrando-se nos fornecedores que envolvem os maiores ônus financeiro (Curva ABC). . Para tanto, anexa aos autos vários volumes adicionais de provas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator.

O recurso reúne as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Trata-se de autuação ligada a glosa de despesas em face da indedutibilidade de variações monetárias passivas, bem assim despesas financeiras com juros pagos a fornecedores apropriados contabilmente no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005.

Delimitação da Lide

A infração relacionada à glosa de despesa variações monetárias passivas está fora do escopo deste voto, uma vez que o contribuinte desde a fase impugnatória não apresentou quaisquer documentos ou justificativas para se cancelar o lançamento fiscal. Por esse mesmo motivo também não foi objeto da diligência. O mesmo ocorre em relação ao item 4 da autuação (ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL X DIPJ), em que foi retificada a DIPJ 2005, ano-calendário 2004, para ajustar esta declaração aos valores escriturados contabilmente neste período (Livro Diário, Livro Razão e LALUR).

Preliminares de nulidade

A Recorrente levanta questões de nulidades em função de descumprimento de formalidades relativas ao MPF, suscitando problemas na prorrogação dos mesmos ou falta de sua ciência, de perda de sua eficácia, por não ter supostamente sido renovado nos prazos legais, bem assim o fato de o Auditor-Fiscal que atuou como responsável no MPF extinto não poder dar continuidade ao andamento do novo MPF, ex vi parágrafo único do artigo 16 da Portaria RFB nº 4.066/2007. Alegou, por fim, que a CSLL sequer poderia ser cobrada, uma vez que o MPF foi alterado para sua inclusão após a lavratura do auto de infração.

O MPF é mero instrumento interno de planejamento, controle e gerência das atividades de fiscalização, disciplinado por portarias da Receita Federal que não têm o condão de alterar a competência atribuída ao auditor fiscal e não o desoneram da atividade obrigatória e vinculada do lançamento.

O art. 142 do Código Tributário Nacional expressamente confere à autoridade administrativa a competência indelegável e privativa de formalizar o lançamento. E esta autoridade, nos termos da Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, e do Decreto nº 2.225, de 1985, é o auditor fiscal da Receita Federal. Logo, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória, tem ele o dever indeclinável de promover o lançamento.

Neste sentido direciona-se o Conselho de Contribuintes, conforme ementas a seguir transcritas:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF Nº 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. A Portaria SRF nº 1.265/99 estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF mero instrumento de controle administrativo da atividade fiscal. (Acórdão nº 203-08483 de 16/10/2002)

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não tem o condão de limitar a atuação da Administração Pública na realização do lançamento. Não é o mesmo sequer pressuposto obrigatório para tal ato administrativo, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional, o que não se permite a uma Portaria. (...) (Acórdão 107-07268 de 13/08/2003)

NORMAS PROCESSUAIS - MPF-MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - RECURSO EX OFFICIO. O pleno exercício da atividade fiscal não pode ser obstruído por força de um ato administrativo que deve ser entendido como sendo de caráter meramente gerencial. Tal instituto, por ser medida disciplinadora, visando a administração dos trabalhos de fiscalização, não pode se sobrepor ao que dispõe o Código Tributário Nacional acerca do lançamento tributário, e aos dispositivos do Decreto-lei nº 2.354/54, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração. Recurso de ofício a que se dá provimento. (Acórdão 107-06952 de 29/01/2003)

MPF - O Mandado de Procedimento Fiscal, é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade dos procedimentos fiscais as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento. (Acórdão 105-14070 de 19/03/2003)

A criação do MPF e a ciência deste aos contribuintes não substitui nenhum dos procedimentos que davam validade à ação fiscal. Como bem colocado pela decisão de piso, continua sendo necessária a apresentação da identificação do auditor-fiscal e dos termos de início e de término da fiscalização, bem assim sendo necessário que a autoridade lançadora apresente todas as intimações e termos que as circunstâncias exijam, como também não foram alteradas as características do lançamento tributário. É que o MPF tem caráter fundamentalmente gerencial, voltado para disciplinar as atividades entre a RFB e seus servidores.

Por conseguinte, eventual inobservância da norma infralegal em nada macularia o lançamento, razão pela qual não merece prosperar, de plano, a alegação do impugnante.

Registre-se que as Portarias nº 6.087, de 21 de novembro de 2005, e nº 4.066, de 2 de maio de 2007, bem como nas Portarias anteriores, prevêm, no art. 13, que a prorrogação do mandado seria efetuada tantas vezes quantas necessárias e poderia ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet. A Contribuinte parece que desconhece essa faculdade, pois não faz alusão a ela. Portanto, não traz prova cabal desse suposto descumprimento. E mesmo que houvesse ocorrido algum problema com o Sistema de Informática, não seria suficiente para macular o lançamento, pois nem mesmo a Recorrente

esboça um único indício de prejuízo que esse fato por si só tenha por acaso lhe causado. É que no Processo Administrativo Fiscal rege o princípio da formalidade moderada. As regras formais são necessárias, mas não podem servir de lastro para obstaculizar o princípio da verdade material sem que tenha se apresentado algum prejuízo concreto por um mero descumprimento de regra formal, principalmente se essa regra se liga muito mais ao âmbito gerencial como já se colocou retro. O ônus de provar o prejuízo é do interessado e ele não o faz, limitando-se a entrar em um argumento circular em que apenas a legalidade pela legalidade é que foi prejudicada.

Rejeita-se, portanto, as preliminares de nulidade

Decadência

No tocante ao prazo de decadência, em primeiro lugar, reconhecendo a controvérsia que o tema envolve, ressalvo a minha opinião particular de ter defendido anteriormente que o fato contingente de existir ou não pagamentos não teria o condão de interferir na natureza do tributo sujeito a homologação e por consequência aplicar-se-ia a regra do art. 150, § 4º do CTN, ressalvado o caso de fraude ou dolo em que preponderaria a regra do art. 173, I do CTN.

Entretanto, curvo-me a partir à jurisprudência atual do STJ, no sentido de entender que a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN atrai a realização de um pagamento. Na ausência desse pagamento, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se também após 5 (cinco) anos, mas, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

Quanto à matéria, adoto, portanto, a posição consolidada do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PETIÇÃO DE RECURSO ESPECIAL ASSINADA POR ADVOGADO SEM PROCURAÇÃO NOS AUTOS. SÚMULA 115/STJ. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA DA SUPREMA CORTE. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

.....

3. Nos créditos tributários relativos à contribuição previdenciária – tributo sujeito a lançamento por homologação – cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, caso em que se aplica o art. 173, I, do CTN, deve o prazo decadencial de cinco anos para a sua constituição ser contado a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, escorrido o acórdão recorrido, o qual entendeu pela exigibilidade integral dos débitos referentes ao ano base de 1992.

.....

7. Recurso especial não conhecido. (Segunda Turma, REsp 1154592 / PR, Min. Castro Meira, Julg. 20/05/2010, DJe 02/06/2010).

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando inócorre o pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de ofício substitutivo é determinado pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

2. Orientação reafirmada pela Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp nº 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, sob o rito dos recursos repetitivos (Código de Processo Civil, artigo 543-C).

3. Agravo regimental improvido. (Primeira Turma, AgRg no REsp 1120220 / PR, Min. Hamilton Carvalhido, Julg. 18/05/2010, DJe 02/06/2010)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inócorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

.....

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(Primeira Seção, REsp 973.733/SC, Min. Luiz Fux, Julg. 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

No caso concreto do IRPJ, onde ficará demonstrado adiante no voto o “evidente intuito de fraude”, foi afastado e como a regra da “existência de pagamentos” é satisfeita com a entrega das DCTF’s, aplica-se no caso a regra do art. 150, § 4º do CTN, que é a melhor situação para a Recorrente. Como a apuração foi anual para o fato gerador mais antigo (31/12/2003), o prazo final para decadência se deu em 31/12/2008 – apuração anual, bem antes da ciência do auto de infração que se deu em 27 de junho de 2008, portanto, afastada a decadência.

Dos demais tributos (CSLL, PIS E COFINS)

Ressalte-se que a conclusão supra não prejudica, nesse particular, os lançamentos decorrentes relativamente às contribuições sociais, cujo disciplinamento envolvendo a decadência não mais possui regramento próprio (artigo 45, da Lei nº 8.212, de 1991), após a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 44 e 45 do referido diploma legal. A matéria foi contemplada com a Súmula Vinculante nº 8:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Dessa forma, a regra do art. art. 150, § 4º do CTN, no caso de pagamento se aplica de igual forma para a CSLL cuja apuração foi também anual, produzindo o mesmo resultado do IRPJ, qual seja, de se afastar a decadência.

Vejamos agora a aplicação da regra para as demais contribuições cuja apuração é mensal.

Nesse caso, deve-se acolher a decadência para os períodos até maio de 2003, uma vez que a ciência se deu em 27 de junho de 2008.

Mérito

Em relação ao seu pedido de diligência/perícia foi acatada por essa instância apenas para uma das infrações (glosa de juros), nos seguintes termos:

A diligência então circunscreve-se à glosa de juros pretensamente pagos a fornecedores, pois neste caso a Recorrente trouxe indícios plausíveis sobre a existência e efetividade dessas despesas e que por isso merecem ser melhor investigados.

É verdade que a Recorrente não individualizou perfeitamente em sua contabilidade o registro desses juros a pagar, mas caso se mostre através da diligência que as despesas existiram e estão dentro das regras de usualidade e normalidade, o princípio da verdade material então terá que prevalecer sobre a verdade formal.

Segundo a fiscalização:

Em 01/02/2008, através do Termo de Intimação Fiscal 004, o contribuinte foi intimado, entre outras providências, a comprovar as despesas financeiras contabilizadas a título de juros pagos a fornecedores e variações monetárias passivas (ano-calendário 2003 a 2005), sendo concedido o prazo de 10 dias para atendimento da Intimação Fiscal, fl 146. Em 04/03/2008 houve Reintimação Fiscal, sendo concedido mais 05 dias de prazo, fl 147. Em 12/03/2008, o contribuinte apresentou a documentação a que denominou de Movimento Financeiro de Fornecedores de 2003 a 2005 (Caixas de arquivos: 01, 02, 03 e 04), fl 148. Os documentos apresentados são os seguintes: 1) Relatórios diários de pagamentos a fornecedores; 2) Relatório consolidado de pagamentos a fornecedores e 3) Comprovantes de pagamentos a fornecedores.

Os relatórios diários de pagamentos estão detalhados por itens e produtos representam controle contábil da empresa, no presente caso, não configuram elemento

de prova. Os relatórios consolidados de pagamentos a fornecedores representam importante controle financeiro da empresa que indica os valores pagos a fornecedores segregando o valor original pago e os juros incorridos no período fiscalizado, ver Anexo II.

Os relatórios e comprovantes de pagamentos apresentados pelo contribuinte NÃO se relacionam com as variações monetárias passivas. Significa dizer, para o grupo de despesa variações monetárias passivas, o contribuinte NÃO apresentou quaisquer documentos que justificasse o lançamento contábil. Diante da completa omissão na comprovação das despesas financeiras com variações monetárias passivas, bem como, a ausência de quaisquer justificativas para a realização do lançamento contábil, resta a análise da documentação apresentada para as despesas financeiras com juros pagos a fornecedores.

A sistemática contábil de apropriação das despesas financeiras com juros pagos a fornecedores pode ser assim resumida: no final de cada mês dos anos-calendário de 2003 a 2005 existe o registro contábil a débito de Despesas Financeiras com Juros pagos a fornecedores (conta 51501 para o ano-calendário de 2003 e 51754 para os anos-calendário de 2004 e 2005) e a crédito de Fornecedores (conta 20051 para o ano-calendário 2003 e 2005 para os anos-calendário de 2004 e 2005). Para o período fiscalizado a empresa não utilizou registro individual das transações com fornecedores, bem como, não segregou as obrigações passivas decorrentes de compras de mercadorias dos juros decorrentes destas operações, comprometeu assim, a individualização e clareza da escrituração contábil exigidas pela legislação tributária (art. 269, RIR 99).

Em 15/05/2008, a Recorrente apresentou a seguinte justificativa para o sistema de apropriação contábil das despesas financeiras:

"(...) os pagamentos sempre foram feitos direto aos fornecedores, juntando várias Notas Fiscais, vários Contratos, de acordo com a capacidade financeira da empresa, não sendo feito pagamento separado dos Juros e como os pagamentos foram efetuados em datas diversas das NFs., por ocasião de Contratos que envolvem, lotes de produtos e não por Nota Fiscal, os pagamentos não acompanham os valores expressos nas A/F., sendo que o controle, é feito na forma de Conta Corrente com estes Fornecedores.", fl 164.

É fato que a afirmação de que existem várias Notas Fiscais e vários Contratos, não desobriga o contribuinte de possuir contabilidade organizada, sistematizada e capaz de identificar os negócios realizados pela empresa como é exigido pela legislação de regência, mormente para quem optou pela sistemática do Lucro Real.

Porém a Recorrente em sede recursal reforça sua defesa trazendo inúmeros contratos de VENDOR, bem assim detalhando de forma mais específica a situação, por exemplo, do fornecedor DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA, O QUE CONTA A FAVOR DA BOA-FÉ DA RECORRENTE E DA POSSIBILIDADE DE SEREM VÁLIDAS AS DEDUÇÕES REFERIDAS.

Em que pese o indício de comprovação das despesas representado pela documentação trazida aos autos, o exame desse acervo, com feição de amostra, bem assim pelo volume, revela-se tarefa de impossível realização por este relator.

Dessa forma, em respeito ao princípio da verdade material orientador do Processo Administrativo Fiscal, e ante a apresentação de novos documentos pela Recorrente na fase recursal, torna-se indispensável a conversão do julgamento em diligência, para que seja adotada as seguintes providências pela Fiscalização:

Abrir nova oportunidade para que o contribuinte complemente sua prova, no sentido de demonstrar, dessa feita, de forma individual e analítica, para suprir a falha contábil, trazendo documentos/contratos que estipulam as taxas de juros incidentes e seus respectivos cálculos e conciliando-os com os valores contábeis agregados. Considerando que, normalmente, as taxas de juros variam em função do tempo, o contribuinte deve produzir controle detalhado da data de vencimento e quitação das obrigações assumidas, mesmo que seja por amostragem. A forma e o tamanho da amostragem serão definidos pelo fiscal.

E assim foi feito. A referida diligência resultou no relatório de fls.6407/6428 em que o auditor fiscal retifica as bases de cálculos apuradas, no valor de R\$ 5.759.001,13, nos seguintes termos:

Em 07/01/2013, houve ciência do Teimo de Diligência Fiscal/Solicitação de Documentos, através do qual foram solicitados os seguintes documentos: 1) Original e cópia dos contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamentos que lastrearam os registros contábeis de despesas financeiras; 2) Planilha demonstrativa das despesas financeiras contabilmente registradas contendo controle detalhado da data de vencimento e quitação das obrigações assumidas, bem como, referência aos documentos comprobatórios (contratos, taxas de juros, notas fiscais e comprovantes de pagamentos).

Em 04/02/2013 houve apresentação da documentação solicitada. Na própria resposta a intimação fiscal a contribuinte juntou planilha demonstrativa do total de juros por ela localizados segundo o mês de apuração. Do montante de R\$ 12.302.103,98 glosados pela Fiscalização a contribuinte indica a localização de R\$ 9.716.801,35.

Para comprovar a existência das despesas com juros, a contribuinte apresentou farta documentação (fase de impugnação - anexos III a IX, recurso voluntário - anexos X a } I e atendimento a intimação nesta diligência fiscal Anexo XIII - Volumes 01 a 04 e Anexo XIV - Volumes 01 a 03).

Em linhas gerais, a documentação apresentada pelo contribuinte pode ser dividida em três grupos: nota fiscal de compra de mercadorias; comprovantes de pagamentos e instrumentos em que assume obrigações financeiras (contratos de financiamentos, novação de dívida, confissão de dívida, etc). O contribuinte não possui contabilidade sistematizada e organizada que permita considerar dedutível a despesa financeira através da simples análise da operação de compra de mercadorias (comprovante de pagamento e notas fiscais). Desta maneira, somente as despesas com juros previstas em instrumentos que estipulam obrigações financeiras foram consideradas dedutíveis. A tabela 03 (em anexo) consolida o resultado do trabalho de análise e identificação das despesas financeiras consideradas dedutíveis.

Do montante de R\$ 12.302.103,98 glosados pela Fiscalização por ausência de comprovação, através da análise do conjunto probatório apresentado pela contribuinte (fase de impugnação, recurso voluntário e diligência fiscal), concluímos pela existência do direito a dedução de despesa financeira no montante de 6.529.752,93 (tabelas 01 e 02 em anexo apresentam o detalhamento do trabalho realizado). Entretanto, para o primeiro trimestre do ano-calendário de 2005, o montante reconhecido de despesa financeira (R\$ 1.276.352,79) foi limitado pelo total de juros glosados pela fiscalização (R\$ 510.419,38). Ainda, para o 3o trimestre de 2005 foram reconhecidos R\$ 4.818,39 que não pôde ser utilizado devido ao regime de tributação adotado pela contribuinte. O resultado da diligência fiscal foi consolidado na tabela abaixo:

PERÍODO	Juros Glosados pela Fiscalização (A)	Despesa Financeira reconhecida em diligência fiscal	Despesa Financeira utilizada para deduzir o valor glosado pela fiscalização (B)	Glosa de despesa financeira após diligência fiscal (A – B)
2003	2.563.445,65	1.442.686,19	1.442.686,19	1.120.759,46
2004	3.693.429,55	3.253.279,04	3.253.279,04	440.150,51
1º Trim 2005	510.419,38	1.276.352,79	1.276.352,79	-
2º Trim 2005	6.620.652,72	346.337,66	346.337,66	4.274.315,06
3º Trim 2005	=	4.818,39		
4º Trim 2005	914,156,68	206.278,86	206.278,86	707.877,82
TOTAL	R\$ 12.302.103,98	R\$ 6.529.752,93	R\$ 5.759.001,13	R\$ 6.543.102,85

Em todos os casos em que foi identificada a existência obrigação financeira assumida pela contribuinte, acompanhada das respectivas notas fiscais e comprovantes de pagamentos, a despesa financeira foi considerada dedutível (tabela 02, em anexo). Considerando a sistemática de operações de financiamento nas

operações de compra, assim como a significativa amostragem de contratos de financiamentos que preencheram todos os requisitos legais, a despesa financeira foi considerada comprovada inclusive para alguns contratos incompletos (com a ausência de assinatura do fornecedor ou da instituição financeira).

Neste ato, concedo prazo improrrogável de 30 (trinta) dias para a contribuinte se pronuncie sobre as suas conclusões deste relatório fiscal, após, o processo deve retornar ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para prosseguimento do julgamento.

Nesta data devolvemos todas as originais apresentadas a Fiscalização e reconhecemos a autenticidade das cópias dos documentos juntados ao processo fiscal 13161.720024/2008-43.

Intimada do resultado de diligência a Recorrente insurge-se parcialmente (fls. 3758/3775) contra o resultado de diligência de fls. 3752. Reitera suas razões recursais, mas centra força na descon sideração pelo fiscal daquelas situações em que não há contrato; apresenta um novo trabalho de auditoria contábil feita por terceiros, ratificando quase que totalmente a parte do conjunto probatório que foi glosada pelo fiscal por falta de contrato.

Como se vê, a Recorrente é quem deu causa a toda essa situação aqui configurada. Conforme relato fiscal, inúmeras foram as oportunidades para que a Recorrente fizesse prova daquilo que já deveria estar bem espelhado em sua contabilidade e documentos de base.

A contribuinte não possui contabilidade sistematizada e organizada que permita considerar dedutível a despesa financeira através da simples análise da operação de compra de mercadorias (comprovante de pagamento e notas fiscais), em confronto com sua contabilidade. É que está não possui os registros individualizados. Os lançamentos contábeis, segundo o autuante, foram feitos englobadamente, fato que, por si só, não traz transparência à escrituração. O seu sistema auxiliar também não ajudou, não possuindo as características necessárias que permitisse comprovar essas despesas. Esta sistemática de apropriação de despesas não permite segregar os pagamentos realizados a título de despesas com juros pagos a fornecedores dos pagamentos realizados a fornecedores pela compra de mercadorias.. A DRJ negou diligência com base nesse contexto. A DRJ bem ilustrou essa situação de anormalidade, nos seguintes termos:

Com a impugnação, a contribuinte trouxe farta documentação no intuito de comprovar, agora ao órgão julgador de primeira instância, que as despesas efetivamente existiram, entretanto, novamente sem êxito.

Vejam-se, como exemplos, os documentos de f. 02 a 06 do Anexo III (ano-calendário 2003) e 96 a 106 do Anexo V (ano-calendário 2004):

- relatório financeiro (Anexo III - f. 02 e 03), pelo qual é apontado o pagamento de R\$ 974,54 a título de juros ao fornecedor Dow AgroSciences Industrial Ltda.. Nesse mesmo documento consta que o valor original e total pago foi de R\$ 202.181,10;

- demonstrativo de juros incorridos (Anexo III - f. 04), no qual constam os valores original: R\$ 202.181,10, de pagamento: R\$ 20.576,20, de juros: R\$ 974,54 e o saldo: R\$ 180.633,36;

- cheque nominativo à Dow AgroSciences Industrial Ltda., emitido pela contribuinte no valor de R\$ 20.576,20 (Anexo III - f. 05);

- nota fiscal emitida pela Dow AgroSciences Industrial Ltda., consignando um valor total de mercadorias de R\$ 202.181,10 (Anexo III - f. 06).

Por esses documentos chega-se à seguinte conclusão: a autuada efetuou uma compra junto ao fornecedor Dow AgroSciences Industrial Ltda., no valor de R\$ 202.181,10, tendo efetuado um pagamento de R\$ 20.576,20 em 9 de janeiro de 2003. Muito embora conste na fatura (f. 06) o vencimento da duplicata em 31 de dezembro de 2002 e os juros 9% ao mês após o vencimento, não há como se inferir que os R\$ 974,54 tenham sido pagos a título de juros.

Quanto ao Anexo V (ano-calendário 2004):

- relatório financeiro (Anexo V - f. 96 a 100), pelo qual é apontado o pagamento de R\$ 24.283,57 a título de juros ao fornecedor Bio Soja Indústrias Químicas e Biológicas Ltda.. Nesse mesmo documento consta que o valor pago foi de R\$ 105.703,00;

- demonstrativo de juros incorridos (Anexo V - f. 101), no qual constam os valores original: R\$ 162.620,00, saldo: R\$ 105.703,00, de pagamento: R\$ 129.986,57 e de juros: R\$ 24.283,57;

- cheque nominativo à Bio Soja Fertilizantes Ltda., emitido pela contribuinte no valor de R\$ 129.986,57 e respectivo comprovante de depósito (Anexo V - f. 102);

- notas fiscais emitidas Bio Soja Indústrias Químicas e Biológicas Ltda., consignando um valor total de mercadorias de R\$ 162.620,00 (Anexo V - f. 103 a 106).

Pelos documentos anexados chega-se à seguinte conclusão: a autuada efetuou várias compras junto ao fornecedor Bio Soja Indústrias Químicas e Biológicas Ltda., no valor de R\$ 162.620,00, tendo efetuado um pagamento de R\$ 129.986,57 em 2 de abril de 2004. Não se tem notícia de que já havia sido efetuado um pagamento anterior, qual o montante deste, não havendo comprovação de que R\$ 24.283,57 tenham sido pagos a título de juros.

Não merece reparo portanto, em mais esse ponto, o auto de infração.

Como se vê a situação posta pela DRJ era digna mesmo de se manter o lançamento. Porém, num esforço de apego à verdade material, este colegiado dignou-se a ofertar mais uma oportunidade de a recorrente sanar as suas eventuais falhas e efetivamente comprovar as despesas com juros pagas aos fornecedores.

Recordemos como se dava esses controles e a dificuldade que causou, nas palavras do fiscal no TVF:

A sistemática contábil de apropriação das despesas financeiras com juros pagos a fornecedores pode ser assim resumida: no final de cada mês dos anos-calendário de 2003 a 2005 existe o registro contábil a débito de Despesas Financeiras com Juros pagos a fornecedores (conta 51501 para o ano-calendário de 2003 e 51754 para os anos-calendário de 2004 e 2005) e a crédito de Fornecedores (conta 20051 para o ano-calendário 2003 e 20052 para os anos-calendário de 2004 e 2005). Para o período fiscalizado a empresa não utilizou registro individual das

transações com fornecedores, bem como, não segregou as obrigações passivas decorrentes de compras de mercadorias dos juros decorrentes destas operações, comprometeu assim, a individualização e clareza da escrituração contábil exigidas pela legislação tributária (art. 269, RIR 99).

Até então apesar de muito volume de documentação trazida, prova não havia., pois para caracterizar a prova, como já pacificado nesta Câmara, não é bastante trazer aos autos informações de forma desarticulada e incompletas, como fez a recorrente. A prova deve estar perfeitamente articulada com o auto de infração, descortinando-se a partir dela de forma sucinta e objetiva todas as conexões existentes com o infração que se deseja infirmar. Esse ônus não é do julgador, mas sim da recorrente.

Ao apresentar somente os comprovantes de pagamentos para as despesas financeiras, a rigor, o contribuinte ainda não comprovou a ocorrência das despesas financeiras, pois há necessidade de se comprovar a efetividade daquelas despesas, dado que não pode ser feita de forma graciosa, pois senão todos os pagamentos a esse título, simplesmente não teria como a fiscalização checar. E como já se colocou retro, isso tudo aconteceu porque o contribuinte utilizou-se de conta contábil única para controlar os lançamentos das contrapartidas de compras de mercadorias e de despesas financeiras, deixando de individualizar grandezas de naturezas completamente diferentes.

. Nesse contexto, a afirmação de que existem várias Notas Fiscais e vários Contratos e os pagamentos eram feitos por lotes de produtos, não desobriga o contribuinte de possuir contabilidade organizada, sistematizada e capaz de identificar os negócios realizados pela empresa como é exigido das empresas que apuram o lucro com base na sistemática do Lucro Real.

Nos termos dispostos no Art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77 faz prova a favor do contribuinte a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais e comprovada por documentos hábeis:

“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 1.598/77, art. 7º).”

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados em suas atividades no território nacional (Lei nº 2.354/54, art. 2º).

(...)

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486/69, art. 4º).

(...)

Art 923. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração,, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou

esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova. (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 9o).

§ 1o. 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 1.598/77, art. 9o., § 1o.) (grifei)

No presente caso, a empresa registrou de forma consolidada despesa financeira com juros e os pagamentos realizados a fornecedores. Ao proceder desta forma, o contribuinte comprometeu a clareza e individualização exigida pela legislação tributária e, por decorrência, perdeu o benefício da presunção relativa de prova que ampara a escrituração contábil.

As despesas financeiras com juros são decorrentes de postergação do prazo para quitação das obrigações juntos fornecedores. As despesas com juros registradas podem ser assumidas no momento da realização do negócio quando decorrem de prorrogação no prazo para pagamento ou por atraso na quitação das obrigações assumidas. Em ambos os casos, para comprovar a ocorrência das despesas o contribuinte deve demonstrar os documentos que estipulam as taxas de juros incidentes. Considerando que, normalmente, as taxas de juros variam em função do tempo, o contribuinte deve possuir controle detalhado da data de vencimento e quitação das obrigações assumidas.

O que se pretende demonstrar é que as despesas com juros devem ser comprovadas de forma idônea e hábil, não é possível aceitar o simples registro contábil desprovido de qualquer documento que demonstre a efetividade da ocorrência das despesas. **O contribuinte que apropria despesa financeira com juros pagos a fornecedores tem obrigação de apresentar os contratos ou qualquer outro documento hábil que demonstre as taxas de juros incidentes na operação, assim como, a forma de apuração destes juros.**

Foi nesse contexto, que essa câmara se dignou a baixar o julgamento em diligência. E o fisco cumpriu a risca esse preceito fazendo um trabalho minucioso, garimpando dado por dado e chegando nas tabelas analíticas e sintéticas que seguem em anexo ao resultado de diligência.

Desta maneira, nada a reparar no trabalho fiscal em que foi considerado para efeito de comprovação somente as despesas com juros previstas em instrumentos que estipulam obrigações financeiras. A dedutibilidade não só acontece nessas linhas traçadas pelo fisco e pelo presente voto. Em relação ao trabalho de perícia elaborado após a diligência, nada acrescenta em termos de prova aos termos traçados na diligência, uma vez que não foram trazidos os contratos ou outros documentos que os valha, para efeito de comprovação cabal das despesas ora em comento.

MULTA QUALIFICADA

Através do resultado de diligência ficou bem caracterizado que a falta de comprovação das despesas se devem muito mais à questão de prova pela falta da existência de um sistema de controle contábil e auxiliar eficiente para da fazer face às peculiaridades financeiras da Recorrente. O volume do que se demonstrou comprovar através de um esforço

Processo nº 13161.720024/2008-43
Acórdão n.º **1401-001.223**

S1-C4T1
Fl. 6.672

tanto do fiscal quanto do contribuinte também deixou isso bem evidenciado. O que quer dizer que não se demonstrou no caso o evidente intuito de fraude, mas sim erros no controle contábil, motivo pelo qual a multa de 150% deve ser desqualificada, situando-se no patamar de 75%.

Por todo o exposto, acolho parcialmente a decadência para o PIS e COFINS até maio de 2003 e dou provimento parcial ao recurso, nos estritos termos do resultado de diligência em que ficou reduzida à base de cálculo em R\$ 5.759.001,13 (sem considerar o efeito do acolhimento parcial da decadência para o PIS e COFINS); bem assim reduzindo a multa qualificada de 150% para 75%.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto