



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

Processo n° 13851.001380/2005-43
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.642 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2018
Matéria IRPJ E REFLEXOS - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente MARCHESAN IMPLEMENTOS E MAQUINAS AGRICOLAS TATU S A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF).
NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) diz respeito ao controle interno relacionado com o planejamento das atividades de fiscalização. Eventuais vícios na sua emissão, prazo ou execução não maculam o lançamento.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

OMISSÃO DE RECEITAS. JUROS SOBRE MÚTUOS.

A pessoa jurídica mutuante deverá reconhecer, como receita tributável, o valor dos juros mínimos previstos na legislação tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS.

As variações monetárias ativas decorrentes de mútuos concedidos às pessoas jurídicas vinculadas domiciliadas no exterior constituem receitas que devem compor o lucro real.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA BASE LEGAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE. AFASTAMENTO.

A falta de indicação da base legal, bem como a não caracterização de dolo ou fraude, ensejam o cancelamento da qualificação da multa.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Por se tratar de exigências reflexas, realizadas com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda

pessoa jurídica aplica-se aos lançamentos decorrentes relativos ao PIS, COFINS e CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada reduzindo-a para 75%, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteadó, Carmem Ferreira Saraiva (suplente convocada em substituição ao conselheiro Jose Carlos de Assis Guimarães), Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Jose Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração de IRPJ e Reflexos (PIS, COFINS e CSLL), acrescidos de juros e multa qualificada de 150%, referentes aos anos calendários de 2000, 2001 e 2002, em razão da fiscalização ter apurado as seguintes infrações:

001 - Omissão de variações monetárias ativas, por não ter sido reconhecida, como receita financeira, a variação cambial relativa aos empréstimos concedidos à controlada Orwel Business Ltda., infringindo a Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º; Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda, RIR, de 1999), arts. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 288, 375 e 376; e

002 - não reconhecimento, como receita financeira, dos juros ativos sobre empréstimos concedidos à controlada Orwel Business Ltda., com infração ao RIR, de 1999, art. 243.

De acordo com o TVF de fls. 34/44, tais infrações foram assim motivadas:

2. DA ANÁLISE DOS FATOS E DO DIREITO APLICÁVEL:

2.1 A contribuinte transferiu reais para o exterior através de contas denominadas CC-5, referente à empréstimos concedidos a sua controlada no exterior, tendo como origem contratos de mútuos celebrados entre a empresa MARCHESAN IMPLEMENTOS E MÁQUINAS AGRÍCOLAS TATU S/A - mutuante e a empresa controlada ORWEL BUSINESS LTD. -

mutuária, (cópias anexas dos Contratos de Mútuos e das telas do SISBACEN das respectivas remessas).

2.2 Segundo o art. 23 da lei nº 9.430/96 será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil a pessoa jurídica domiciliada no exterior, que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404/76.

2.3 Em documentação apresentada pela contribuinte fiscalizada MARCHESAN IMPLEMENTOS E MÁQUINAS AGRÍCOLAS TATU S/A, foi informado que possui 100% (cem por cento) de participação na empresa sediada no exterior ORWEL BUSINESS LTD, (as cópias da carta resposta datada de 13/10/2003 e dos atos constitutivos da controlada encontram-se anexadas ao processo administrativo fiscal de n.º 13851.001953/2003-77 relativo ao IRPJ e seus reflexos do ano calendário de 1998). A participação acima informada não constou na DIP J/l 999, ano calendário 1998 e na DIP J/2000, ano-calendário de 1999 da contribuinte fiscalizada, pois a ficha 44, referente a participação permanente de coligada ou controlada, não foi preenchida, constando apenas na Ficha 25, o registro noy Permanente - Investimentos , na Linha 22 (1998) e 26 (1999) - Outros Investimentos.

2.4 Com a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a legislação do imposto de renda passou a regulamentar os preços de transferências internacionais de bens, serviços direitos e juros, em seus artigos 18 a 24.

2.5 As operações de mútuos entre a empresa MARCHESAN IMPLEMENTOS E MÁQUINAS AGRÍCOLAS TATU S/A e a empresa ORWEL BUSINESS LTD, estão disciplinadas na legislação de preços de transferências internacionais de juros, conforme artigo 22 da Lei 9.430/96, que assim dispõe:

[...]

2.8 Verificou-se que, com relação aos contratos firmados em 23 de outubro de 1998; 04 de novembro de 1998; 09 de novembro de 1998; e 12 de novembro de 1998 com a empresa controlada ORWEL BUSPNESS LTD, a taxa de juros não foi reconhecida pela contribuinte fiscalizada como receita financeira nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, ou seja, não foi reconhecido o limite mínimo fixado pela legislação, (taxa Libor para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescido de 3% anuais a título de spread), considerando que:

a) A contribuinte fiscalizada efetuou lançamento mensais dos juros ativos, do ano- calendário 2000 e 2001, a crédito em uma conta do Passivo Circulante, Exigível à Longo Prazo, denominada PRÉ-PAGAMENTO (Conta que registrou uma obrigação da contribuinte com a sua controlada ORWELL BUSINESS LTDA, sendo que não foi comprovada, através de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a

efetiva operação registrada, inclusive, tal conta, em sua origem, teve como contra-partida a conta "Outras Despesas", cujo valor total foi oferecido a tributação na apuração do lucro real no ano-calendário de 1999) e a débito a conta do Ativo Realizável a Longo Prazo, Títulos a Receber, ORWELL BUSINESS LTDA (cópias anexas dos Razões), procedimento contábil utilizado pela contribuinte com o objetivo de reduzir o resultado apurado e conseqüentemente reduzir o lucro sujeito a tributação.

b) Com relação ao período de 2002 a contribuinte não reconheceu os juros mínimos fixados pela legislação acima, pois lançou mensalmente os juros ativos a crédito em uma conta de Receitas Financeiras, denominada "Outras Receitas" e a débito na conta do Ativo Realizável à Longo Prazo, Títulos a Receber, ORWELL BUSINESS LTDA, no entanto, realizou nas mesmas datas, para cada lançamento mensal, um outro lançamento, a débito na conta Variação Cambial, Variações Cambiais Diversas, em contra partida com a conta do Passivo Circulante, Exigível à Longo Prazo denominada PRÉ-PAGAMENTO, acima mencionada, (cópias anexas dos Razões), ou seja, realizou lançamentos contábeis que anularam cada receita reconhecida com uma despesa fictícia, fato este que refletiu no resultado apurado, gerando, em conseqüência, redução indevida do lucro sujeito a tributação.

[...]

2.12 Analisando os registros contábeis verificou-se também que, não foi reconhecida pela contribuinte a receita financeira relativa a Variação Cambial Ativa dos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, referente aos contratos de mútuos firmados em 23 de outubro de 1998; 04 de novembro de 1998; 09 de novembro de 1998; e 12 de novembro de 1998 com a empresa controlada ORWELL BUSINESS LTD., considerando que:

a) O mesmo procedimento que a contribuinte adotou em relação aos juros, procedeu também nos lançamentos contábeis das variações cambiais ativas, ou seja, efetuou lançamento mensais das Variações Cambiais, do ano-calendário 2000 e 2001, a crédito em uma conta do Passivo Circulante, Exigível à Longo Prazo, denominada PRÉ-PAGAMENTO (Conta que registrou uma obrigação da contribuinte com a sua controlada ORWELL BUSINESS LTDA, sendo que não foi comprovada, através de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a efetiva operação registrada, inclusive, tal conta, em sua origem, teve como contra-partida a conta "Outras Despesas", cujo valor total foi oferecido a tributação na apuração do lucro real no ano-calendário de 1999) e a débito a conta do Ativo Realizável a Longo Prazo, Títulos a Receber, ORWELL BUSINESS LTDA (cópias anexas dos Razões), procedimento contábil utilizado com o objetivo de reduzir o resultado apurado e conseqüentemente reduzir o lucro sujeito a tributação.

b) Com relação ao período de 2002 a contribuinte também não reconheceu a receita financeira relativa a Variação Cambial Ativa, pois, lançou mensalmente a Variação cambial a crédito em uma conta de Receitas Financeiras, denominada "Outras

Receitas" e a débito na conta do Ativo Realizável à Longo Prazo, Títulos a Receber, ORWELL BUSINESS LTDA, no entanto, realizou nas mesmas datas, para cada lançamento mensal, um outro lançamento a débito na conta Variação Cambial, Variações Cambiais Diversas, em contra partida com a conta do Passivo Circulante, Exigível à Longo Prazo denominada PRÉ-PAGAMENTO, acima mencionada, (cópias anexas dos Razões), ou seja, realizou lançamentos contábeis que anularam cada receita reconhecida com uma despesa fictícia, fato este que refletiu no resultado apurado, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito a tributação.

2.13 Quanto aos esclarecimentos fornecidos pela contribuinte (fls. 757/760) em relação à conta denominada PRÉ-PAGAMENTO, a qual recebeu os lançamentos dos juros ativos e das variações cambiais, não ficou comprovado o compromisso que a contribuinte alegou ter com sua controlada ORWELL BUSINESS LTDA., no ano-calendário de 1999, ficando comprovado apenas as remessas efetuadas referente aos mútuos realizados, conforme contratos de mútuos acima mencionados (docs. anexos). Inclusive ao analisarmos a origem da conta PRÉ-PAGAMENTO, constataremos que houve uma despesa, denominada "outras despesas", a qual foi oferecida a tributação através de adição ao lucro líquido, conforme escriturado no LALUR (cópia anexa), pois tal despesa referia-se a obrigações contraídas no exterior e já liquidadas em exercício anterior, ou seja, tal obrigação não existe mais, portanto todas as atualizações de juros ou variações que serão lançados nesta conta de PRÉ PAGAMENTO após este reconhecimento de quitação não há razão de acontecer esclarecimentos fornecidos pela contribuinte e a constatação do procedimento contábil adotado pela contribuinte, ou seja, de efetuar lançamentos a crédito em conta de obrigação não comprovada denominada PRE-PAGAMENTO, já foram objetos de análise pela fiscalização, cujas infrações apuradas foram objetos de LANÇAMENTOS DE OFÍCIO, conforme Auto de Infração do IRPJ e seus reflexos lavrado em 16/12/2004, processo administrativo nº 13851.001436/2004-89 (cópias da fls. 01 a 201 do volume I e das fls. 620 a 657 do Volume IV, conforme fls. 570/814 do presente processo) , cujos lançamentos de ofício foram totalmente aceitos pela contribuinte, pois não houve nenhuma impugnação, seja nas infrações cometidas, seja na legislação aplicada, inclusive o crédito tributário apurado foi pago na sua totalidade conforme DARFs (fls. 784/800).

[...]

3. DA BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL:

3.1 A contribuinte não reconheceu como receita financeira nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002 a Variação Cambial relativa aos empréstimos concedidos a sua controlada Orwel Business Ltda., os valores de R\$7.420.502,90, R\$16.276.944,47 e R\$61.216.672,87 respectivamente, os quais constam do Anexo 1 do presente Termo de Verificação Fiscal (doc. anexo). Diante

disto a fiscalização efetua o LANÇAMENTO DE OFÍCIO do IRPJ e da CSSL, adicionado os valores apurados na determinação do Lucro Real e na Base de Cálculo da CSSL.

3.2- A contribuinte não reconheceu como receita financeira nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, os juros sobre empréstimos concedidos a sua controlada Orwel Business Ltda., os valores de R\$8.132.158,88, R\$8.705.387,53 e R\$6.776.440,58 respectivamente, os quais constam do Anexo 1 do presente Termo de Verificação Fiscal (doe. anexo). Diante disto, a fiscalização efetua o LANÇAMENTO DE OFÍCIO do IRPJ e os reflexos das contribuições CSSL, COFINS e PIS.

3.3 Os cálculos da taxa de Juros (Libor + 3% aa) e da Variação Cambial relativo aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002 encontram-se nos demonstrativos denominados Anexo 2, cujos valores totais formaram as bases de cálculos acima descritas, foram transferidos para o Anexo 1 (docs. anexos).

Cientificada das autuações, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva (fls. 844/918), alegando, em resumo, que:

(i) os autos são nulos em função de diversos vícios relacionados à emissão de mandado de procedimento fiscal (MPF);

(ii) trata-se de hipótese de refiscalização sem cumprimento aos seus requisitos legais;

(iii) apresentou, em resposta às intimações, cópia de documentos e esclarecimentos que não foram anexados ao presente auto de infração e termo de verificação fiscal, ocasionando cerceamento do direito de defesa e ofensa ao princípio do contraditório;

(iv) as autuações não se sustentam pelos seus próprios fundamentos, afinal há cobrança de tributos sobre receitas oriundas de um passivo que o próprio fisco afirma não existir;

(v) caso adotado o raciocínio fiscal, as receitas consideradas deveriam ter sido contrapostas às respectivas despesas, o que anularia a tributação reivindicada

(vi) o autuante errou ao desconsiderar o passivo tributário da empresa Orwel, existente anteriormente ao mútuo, que anularia as receitas financeiras consideradas;

(vii) não procede o agravamento da multa de ofício em face da ausência de conduta dolosa ou fraude, ainda mais levando em conta que as receitas foram apuradas pela fiscalização a partir dos valores escriturados nos livros fiscais ou informados pelo próprio contribuinte;

(viii) ocorreu a decadência do direito de lançar relativamente aos meses de janeiro a setembro de 2000, nos termos do Código Tributário Nacional (art. 150, §4º); e

(ix) quanto ao PIS e Cofins, ingressou na Justiça Federal com o processo 2000.61.02.012887-4, para a discussão dessas contribuições em discordância com a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que veio majorar a base de cálculo do PIS.

A DRJ/RPO julgou a defesa improcedente por meio do Acórdão n. 14-12.299 (fls. 2.144/2.156), cuja ementa ora transcrevo:

OMISSÃO. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. Deverão ser incluídas na determinação do lucro operacional as contrapartidas das variações cambiais dos direitos de crédito da contribuinte.

OMISSÃO. JUROS ATIVOS. A pessoa jurídica mutuante deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação de mútuo com pessoa vinculada, o valor mínimo estabelecido na legislação tributária.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO. É competência atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário pela Constituição Federal, manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis, cabendo à esfera administrativa zelar pelo seu cumprimento.

DECADÊNCIA. IRPJ. Tratando-se de lançamento de ofício, o termo inicial da decadência ocorre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. CSLL. PIS. COFINS. O prazo decadencial para lançamento das contribuições sociais é de dez anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

MULTA QUALIFICADA. Caracterizado o evidente intuito de fraudar o Fisco, mediante a utilização reiterada de procedimentos contábeis visando a redução do lucro tributável, torna-se aplicável a multa no percentual de 150%.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal NULIDADE. Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA. Descabe falar-se em cerceamento do direito de defesa quando não comprovado o prejuízo ao contribuinte.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O mandado de procedimento fiscal é mero instrumento administrativo de controle e não invalida o lançamento, que é ato administrativo plenamente vinculado e obrigatório por parte da autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL, PIS, COFINS. Aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento do IRPJ pela íntima relação de causa e efeito existente.

Lançamento Procedente"

Irresignada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 2.164/2.216), por meio do qual, basicamente, reitera suas alegações de defesa, mas não mais questionando a decadência e a não tributação pelo PIS e COFINS em razão de ação judicial.

Posteriormente, e alegando que houve disponibilização de novos documentos essenciais, a Recorrente apresentou petição (fls. 2.930/2.932), por meio da qual requer a juntada de contratos de câmbio perante o SISBACEN, que registram *operações simbólicas e operações simultâneas*, decorrentes de conversão de câmbios de natureza comercial, no montante de US\$46,660,143.46, relativos às operações de pré-pagamento de exportação e operações de reciprocidade de garantia firmadas no passado com a empresa ORWELL.

Essas operações, na visão da contribuinte, teriam por objetivo justamente liquidar a dívida considerada inexistente, fato este que justificaria e comprovaria o passivo “ignorado” pela fiscalização.

Chamada a se manifestar, a PGFN teceu suas considerações às fls. 3.061/3.062, alegando, em resumo que *os documentos ora juntados não permitem acolher tal pretensão*.

Tramitado o feito, o recurso voluntário foi incluído em pauta de julgamento, momento no qual a Recorrente juntou aos autos Memoriais (fls. 3.067/3.078), enfatizando que:

*i) o foco principal deve ser que as operações elencadas foram reconhecidas **integralmente pelo Banco Central do Brasil, autoridade máxima em matéria cambial**;*

ii) restou comprovada a equivalência, pelos registros emitidos pelo Bacen, entre o ativo e o passivo a serem considerados pois que eram da mesma magnitude;

iii) as obrigações [passivos] da Recorrente para com a ORWELL, mediante os registros regulamentarmente exigidos dos procedimentos e das operações no SISBACEN [sistema oficial de câmbio controlado pelo Banco Central] foram reconhecidas oficialmente pelo sistema cambial do país, controlado por aquele Órgão, por seus valores, em suas datas originais e natureza financeira, em completa simetria com os ativos financeiros da Recorrente em face da ORWELL.

A Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes converteu o julgamento em diligência (Resolução nº 108-00.493 às fls. 3.100/3.151), determinando à autoridade de origem que *"seja proferido parecer conclusivo a respeito do alegado pela recorrente, a vista dos documentos juntados aos autos depois da apresentação do recurso voluntário*.

Ato contínuo, foi emitido Relatório de Diligência Fiscal (fls. 3.157/3.183), opinando pela não comprovação do aludido Passivo.

Chamada a se manifestar, a Recorrente apresentou petição (fls. 3.174/3.183) e documentos (fls. 3.184/3.840), buscando novamente justificar e comprovar o aludido Passivo.

Tendo os autos retornados para julgamento, foi decidido, em voto de minha relatoria, seguido por unanimidade (fls. 3.856/3.861), a conversão em nova diligência, *para que a unidade de origem, após analisar todos os documentos juntados pela Recorrente, notadamente aqueles de fls. 3.174 a 3.829, emita Relatório Conclusivo, devidamente motivado e fundamentado, sobre a existência ou não do alegado passivo da Recorrente para com a ORWELL.*

Às fls. 3.865/3.866 a autoridade fiscal responsável intimou a empresa a apresentar documentos complementares, o que foi atendido por meio de petição (3.867/3.871) e documentos (fls. 3.872/4.340 - contratos de câmbio, mútuos e outros).

Durante a diligência também foi emitida intimação ao Banco Fibra (fls. 4.341/4.343), que foi atendida por meio de petição de fls. 4.346/4.347.

Em seguida foi elaborado o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 4.401/4.413, que assim concluiu:

[...]

3- CONCLUSÃO

Assim, diante do exposto no presente parecer e de acordo com a documentação analisada, OPINA-SE pela inexistência do suposto passivo invocado pela sociedade empresaria MARCHESAN IMPLEMENTOS E MAQUINAS AGRICOLAS TATU S A.

[...]

A Recorrente questionou essa conclusão às fls. 4.418/4.439, formulando, no final, o seguinte pedido:

(i) Requer seja o julgamento do vertente Processo convertido em Diligência Fiscal, para que efetivamente alguém se debruce sobre a farta documentação e sobre as complexas operações aqui controvertidas, já que por duas oportunidades as Diligências foram manifestamente vazias e infrutíferas;

(ii) Requer seja o BACEN intimado a trazer aos autos o Parecer que elaborará acerca da existência ou não do Passivo da ora Recorrente para com a Orwell, Parecer esse que foi determinado pelo Egrégio Juízo da 20ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal.

Por fim, ratifica todos os termos das suas anteriores postulações e pede sejam os Autos de Infração aqui controvertidos cancelados in totum, ante o completo descabimento das cobranças aqui encerradas.

Os autos, então, foram a mim redistribuídos para julgamento do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciá-lo.

Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)

A Recorrente gasta páginas e páginas para invocar vício material nos lançamentos em função da falta de citação e da extinção do MPF por decurso de prazo.

Ocorre que, como bem observou a DRJ:

No que diz respeito ao presente caso, consta à fl. 1 o MPF-F que deu origem ao procedimento fiscal que resultou no presente auto de infração e que autorizou a fiscalização de tributos e contribuições administrados pela SRF, no período de janeiro/1998 a dezembro/2002. Verifica-se que a contribuinte teve ciência de sua emissão em 11/11/2003, e que ele foi prorrogado até 27 de outubro de 2005, conforme consta à fl. 2.

De acordo com a Portaria anteriormente mencionada, a prorrogação do prazo do MPF pode ser feita tantas vezes quantas necessárias e deve ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação está disponível na Internet, a qual pode ser consultada pelo sujeito passivo, dispensando completamente a ciência.

As fiscalizações anteriores, relativas aos anos-calendário de 1998 e 1999, foram encerradas parcialmente como se observa nos termos de verificação fiscal de fls. 284 e 596. Tendo sofrido prorrogação de prazo, era válido o MPF-F 08122.00-2003-00330-1, e não havia razão para emissão de novo MPF com indicação de outro auditor-fiscal.

Não obstante esses esclarecimentos, o fato é que restou pacificado, neste E. Conselho, o entendimento de que o MPF representa mero ato de controle interno da Receita Federal do Brasil, com o objetivo de planejar e organizar a atividade fiscalizatória, não limitando ou condicionando o lançamento de ofício propriamente dito, que deve ser feito em conformidade com o Decreto nº 70.235/72, Lei 9.784/99 e de acordo com as diretrizes do artigo 142 do CTN.

Nesse sentido, destacam-se decisões desta C. Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Veja-se:

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) consiste em mero instrumento de controle interno, criado para a seleção e o planejamento das atividades de fiscalização da Receita Federal. Não macula o lançamento efetuado a extensão dos efeitos previstos no Mandado de Procedimento Fiscal porque a relação jurídica instaurada entre a autoridade e o contribuinte não se inaugura com a expedição do MPF, mas com a ciência do início dos procedimentos, nos termos do artigo 196 do Código Tributário Nacional, esta sim providência essencial e inarredável para a validade dos atos praticados durante a fiscalização.” (Acórdão nº 1201001.404. Sessão de 06/04/2016).

“VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO LANÇAMENTO. As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal - MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento.” (Acórdão nº 9202-003.956. Sessão de 12/04/2016).

“MPF - NULIDADE. Não é nulo o lançamento por prorrogação de MPF além do prazo regulamentar, quando não comprovado o prejuízo à defesa do contribuinte. A falta de prorrogação do MPF no prazo correto, por si só, não configura cerceamento do direito de defesa e não se equipara à ausência de MPF.” (Acórdão nº 9101-002.132. Sessão de 14/05/2015).

Ademais, cumpre invocar a recente Súmula CARF nº 111, segundo a qual "o Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado".

Não procede, portanto, a alegação de vícios materiais nos lançamentos em razão do MPF.

Nulidade

O contribuinte invoca argumentos de nulidade por cerceamento do direito de defesa, questionando o método de tributação adotado, que considerou os juros e variações monetárias de mútuos como receitas omitidas.

Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10º e 59, *in verbis*:

Artigo 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

Artigo 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Não verifico, nesse caso concreto, qualquer nulidade formal nos lançamentos ocasionada pela inobservância de qualquer um desses dispositivos.

Os Autos de Infração foram emitidos com observância de seus requisitos formais e essenciais, como prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito.

“Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Tal como determinado nesse dispositivo legal, os lançamentos têm como motivação o Termo de Verificação Fiscal (fls. 34/44) e os Autos de Infração, além dos documentos colhidos durante o trabalho fiscal.

Há motivação clara e congruente acerca da descrição dos fatos, da infração imputada, da base legal e dos demonstrativos dos valores utilizados na apuração do IRPJ e Reflexos.

Diante da constatação, pela fiscalização, de que os juros e variações monetárias incidentes sobre mútuo celebrado com pessoa jurídica vinculada e domiciliada no exterior não teriam sido oferecidas à tributação, houve reapuração dos tributos federais e a conseqüente formalização da exigência diante da receita tributável identificada.

Em seguida foi dada ciência dos Autos de Infração decorrentes do procedimento fiscal em questão, para que, em prol do contraditório e ampla defesa, a interessada pudesse exercer seu direito ao contraditório e ampla defesa, o que de fato ocorreu em face da apresentação de defesa e de recurso voluntário, peças estas que demonstram que a parte bem compreendeu tanto a matéria de fato quanto a matéria de direito envolvidas na presente lide.

Não se vislumbra, assim, nenhum prejuízo ao contribuinte, razão pela qual afasto a caracterização de cerceamento de defesa ou nulidade.

Do alegado Passivo da Recorrente

Restou demonstrado que a Recorrente promoveu transferência de recursos para o exterior, através de contas CC-5, recursos estes referentes a empréstimos concedidos à sua controlada no exterior e que teve por objeto contratos de mútuos celebrados entre ela e a ORWELL BUSINESS LTD (pessoa jurídica vinculada que figurou como mutuária).

Aos olhos do fisco, os juros e variações monetárias ativas relativas ao mútuo deveriam ter sido tributados, ao passo que a contribuinte alega que essas "receitas" não são tributáveis, pois vinculadas e neutralizadas à obrigações de igual montante, mantidas com a mesma empresa que teria figurado como mutuária.

Nesse sentido, aduz a contribuinte que o mútuo que ela própria formalizou seria apenas aparente, ou melhor, teria sido celebrado para operacionalizar a remessa de numerário para devolução de capital já internado a título de operações de pré pagamento de exportações e operações de garantias intermediadas pela Orwell.

Nesses termos, teriam sido constituídos ativos contra a Orwell tão somente para viabilizar, segundo as regras do regime cambial do Brasil, a liquidação das obrigações já explicitadas.

Pois bem. Conforme relatado pela autoridade fiscal responsável pelos lançamentos:

*Nos documentos do Banco Central (Telas de sistemas do Sisbacen) que foram apresentadas pela contribuinte durante a fiscalização, constam as seguintes informações: **CONTRATO DE MÚTUO, EMPRÉSTIMO A RESIDENTE NO EXTERIOR, CAP BRAS LONGO PRAZO - EMPREST***

RESID EXTERIOR e CAP BRAS CURTO PRAZO - EMPREST RESID NO EXTERIOR, DESEMBOLSO DE EMPRÉSTIMO AO EXTERIOR (fls. 317/357);

*A planilha elaborada pela Autuada tem a informação de que as remessas para ORWELL tratam-se de **CONTRATO DE MÚTUO** (letra G da legenda) (fls. 359/360).*

*Em adição, sabe-se que foram apresentados pela autuada, naquela oportunidade, **todos os Contratos de Mútuos que vinculam as remessas** (TIRs - Transferências Internacionais de Reais), inclusive os contratos originais (elaborados na língua inglesa) juntamente com os contratos traduzidos para o português mediante tradutor oficial, todos reconhecidos pelos órgãos internacionais (fls. 380/469).*

Nesse contexto, e considerando o procedimento contábil da Recorrente - de estornar os valores de juros e variação monetária positiva em conta contábil de passivo denominada "PRÉ-PAGAMENTO" -, a fiscalização efetuou a lavratura de termo específico (fls. 759/760) sobre a natureza e origem dessa conta.

Em atendimento, a Recorrente apresentou resposta (fls. 764/767), justificando, dentre outros pontos, que:

Em 2002 a conta Pré-pagamento que era uma conta analítica constante no Plano de Contas se transformou em uma conta auxiliar, sendo que no Razão de Contas auxiliares não consta todos os detalhes de um Razão de Conta Analítica, entretanto, é de fácil verificação a adequação do saldo da mesma, bem como verifica-se que o saldo de abertura da mesma é igual ao saldo de fechamento da conta analítica, conforme demonstra os razões em anexo.

7. Anexamos também Cópia do Lalur ref. o mês de janeiro/1999 e dezembro/1999 que comprova que a Marchesan adicionou o montante de R\$44.590.595,44 na base de cálculo do Imposto de Renda e Contribuição social, pois referia-se a regularização de lançamentos contábeis das contas de Empréstimos e financiamentos referente ao ano de 1998

A resposta em questão, ressalte-se, foi instruída na ocasião com cópia do Razão do AC 1999 (fls. 768), planilhas (fls. 769/771), Lalur do AC de 1999 (fls. 772/773) e de 1 (um) contrato de promessa de prestação de garantia entre a Recorrente e o Banco ABC Brasil S/A (fls. 775/779).

Considerando, todavia, que não houve comprovação do efetivo recebimento do numerário que teria sido internado anteriormente, bem como a ausência de lançamentos contábeis por competência, tal documentação foi considerada insuficiente para provar o alegado Passivo, fato este que ensejou a emissão dos Autos de Infração por omissão de tributação das receitas provenientes do mútuo.

Em sede de defesa, o contribuinte juntou outros 27 (vinte e sete) contratos firmados entre a Recorrente ou a Orwell Business Ltd. com instituições financeiras, sustentando que todos eles foram liquidados por esta última (Orwell) com os recursos oriundos dos "empréstimos", o que demonstraria a neutralidade fiscal dos valores envolvidos (*ativo representado pelo mútuo x passivo alegado*).

Também essa documentação foi considerada insuficiente para comprovar o dito passivo da Recorrente. Nas palavras da DRJ:

Em sua defesa, a contribuinte afirma que a conta de passivo "pré-pagamento" é referente a obrigações existentes com a empresa Orwell, e que remeteu ao exterior via CC5 valores àquela empresa vinculada para liquidação de contratos firmados pela contribuinte e que estão mencionados às fls. 869 a 877. Para tanto, anexa à impugnação os documentos de fls. 1694 a 2056.

Não se pode admitir essa afirmação, tendo em vista que os documentos apresentados nessa instância dão conta de que a contribuinte remeteu quantias ao exterior para a controlada acima citada a título de empréstimos.

Os contratos apresentados não comprovam a existência do passivo que a contribuinte alega ter com a sua vinculada Orwell e que afirma ter registrado na conta "Pré-pagamento". Referem-se a empréstimos contraídos pela Marchesan em 1998, sendo que alguns se referem a recursos recebidos de bancos estrangeiros a título de "Pré-Pagamento de Exportação", não se constituindo, assim, em obrigações da empresa com sua vinculada Orwell.

Ao contrário do que afirma a contribuinte na impugnação, não foram apresentados documentos hábeis para comprovar o passivo existente entre ela e a empresa controlada.

Dessa forma, mantém-se a tributação da variação cambial e dos juros relativos aos empréstimos concedidos a sua controlada.

No recurso voluntário, a contribuinte insiste no argumento de que os contratos quitados pela Orwell teriam o condão de comprovar o Passivo de igual montante ao ativo registrado a título de mútuo.

Para tanto, a Recorrente traz aos autos 9 (nove) contratos de câmbio, cujas datas são posteriores ao recurso voluntário, com a seguinte motivação:

*Em 23.04.08 a Recorrente promoveu o fechamento de contratos de câmbio perante o SISBACEN (Sistema do Banco Central) nos quais converteu, por meio de operação simbólica, câmbios de natureza comercial no montante total de US\$ 46.660.143,46 (quarenta e seis milhões, seiscentos e sessenta mil, cento e quarenta e seis centavos), **relativo a operações de pré-pagamento de exportação**, cujos recursos foram captados no exterior por empresa vinculada (ORWELL BUSINESS LTDA) com aval patrimonial e financeiro da Recorrente, e **operações de reciprocidade de garantia**, em câmbios de natureza financeira (empréstimo).*

*Assim, **requer neste ato a juntada dos seguintes contratos de câmbio que comprovam incontestavelmente referida conversão:***

- **n° 08/004103. de 23.04.08**
- **n° 08/001523. de 23.04.08**
- **n° 08/001593. de 29.04.08**
- **n° 08/004365. de 29.04.08.**

Ainda em 23.04.2008 a recorrente liquidiou, por meio de operações simultâneas de câmbio, passivos financeiros (empréstimos) constituídos em termos cambiais pela operação simbólica descrita anteriormente.

*Estas liquidações se deram por **meio dos contratos de câmbio a seguir listados ora também juntados a estes julgadores para apreciação:***

- **n° 08/001667. de 07.05.08**
- **n° 08/004672. de 07.05.08**
- **n° 08/004674. de 07.05.08**
- **n° 08/001668. de 07.05.08**
- **n° 08/001669. de 07.05.08**

Referidos contratos de câmbio corroboram a existência de obrigação da Recorrente junto à empresa vinculada no exterior (ORWELL BUSINESS LTDA), por conta das referidas captações de recursos e/ou garantias prestadas.

Tal passivo, exaustivamente justificado em sede de impugnação e no presente recurso voluntário, teve sua formação atrelada à não efetivação das operações de exportação, cujos custos teriam por lastro os referidos recursos.

Em suma, os recursos enviados pela Recorrente à empresa vinculada no exterior a partir de setembro de 1998, prestaram-se apenas e tão-somente para que esta promovesse a liquidação de responsabilidades financeiras daquela no exterior, em razão da não realização de exportações financiadas por recursos

captados por empresa estrangeira vinculada junto a instituições financeiras estabelecidas no exterior.

Também essa documentação foi considerada insuficiente pelo Relator do caso, que foi vencido pela diligência requerida pela maioria. O voto vencido assim se manifestou:

É fato incontroverso nos autos que a ora recorrente deixou de oferecer à tributação, nos anos de 2000 a 2002, as receitas financeiras correspondente aos juros ativos mínimos fixados pela legislação e à variação cambial ativa, relativos aos contratos de mútuos firmados em 23/10/1998, 04/11/1998 e 09/11/1998 com a controlada Orwel Business Ltd.

O litígio está centrado na existência ou não de obrigações (passivo) da recorrente para com sua controlada Orwel, geradas em período anterior à celebração dos contratos de mútuo, cuja natureza também é objeto de discussão.

As justificativas apresentadas pela recorrente para celebrar contratos de mútuo com sua controlada não me parecem razoáveis.

Afirma a recorrente que celebrou tais contratos, mas que ao invés de emprestar recursos estaria, em realidade, quitando obrigações pré-existentes.

Alegou impedimentos da legislação cambial para enviar os recursos desta forma.

Reconheceu em sua contabilidade no início de 1999 valores oriundos de períodos anteriores, sem justificar o motivo da extemporaneidade do registro.

A postura do contribuinte gera dúvidas sobre a contabilização das operações que pretende comprovar tais como:

- a) os recebimentos dos adiantamentos nos contratos de exportação;*
- b) a baixa dos adiantamentos em função do cancelamento dos contratos; e*
- c) os demais fatos ocorridos até a geração da obrigação com a controlada Orwel*

Silenciou o contribuinte diante da afirmativa constante do acórdão recorrido de que, para 1999 foi apurada esta mesma infração, tributada de ofício com a lavratura do competente auto (processo nº 13851.001436/2004-89), com o qual a contribuinte teria concordado e efetuado o pagamento da totalidade da autuação.

A tese da recorrente é de que os 3 (três) contratos de mútuo firmados com a controlada Orwell são fictícios e que os valores a ela remetidos destinam-se a quitar obrigações pré-existentes.

Após compulsar os documentos acostados aos autos na impugnação, concluo que os mesmos não são hábeis a comprovar, de maneira cabal, a existência de obrigações contraídas junto à empresa controlada Orwell Business Ltd.

Demonstram, em princípio, apenas as remessas da recorrente para o exterior.

O mesmo se aplica aos documentos (contratos de câmbio de compra e de venda) juntados no aditamento.

As operações simbólicas de câmbio (23/04/2008) parecem se reportar à regularização de contratos pretéritos de:

- 1) exportação de mercadorias no valor de U\$: 24.440.685,14; e*
- 2) serviços diversos. - garantias outras no valor de U\$: 22.219.458,32.*

O que não se sabe é a época, o objeto e o contratante de cada um destes instrumentos.

As operações simultâneas de câmbio (07/05/2008) foram efetuadas por teletransmissão na entrega da moeda estrangeira.

Tais contratos minuciosamente descritos no Relatório fazem alusão a dossiês documentais e registros contábeis apresentados pelo Recorrente nas operações cambiais.

No entanto a recorrente deixou de acostar aos autos os documentos apresentados ao Banco Central.

Deixou, por exemplo, de apresentar os documentos a que se refere a cláusula IF 0036, a fl. 04 do contrato de câmbio de venda nº 08/004103 para exportação de mercadorias, tais como fatura comercial e/ou contrato firmado com o credor no exterior; e registros da antecipação de pagamento perante o SISCOMEX.

Após análise pormenorizada dos documentos constantes dos autos, constato a ausência de provas suficientemente claras que atestem a veracidade dos argumentos alegados pela recorrente.

Ou seja, a recorrente não logrou comprovar a ocorrência das operações que geraram o alegado Passivo com a Orwell, pré existente à época da celebração dos 3 (três) contratos com tal empresa controlada.

Se é a própria recorrente quem alega simular documentos, como no caso dos contratos de mútuo, parece-me perfeitamente razoável que também possa ter simulado documentos representativos de obrigações, hipótese robustecida pela ausência dos registros contábeis devidos.

Desta forma, penso que a natureza dos contratos de mútuo restou inabalada, pelo que deveria o contribuinte (mutuante)

reconhecer, na determinação do lucro real, as variações cambiais e as receitas de juros, oferecendo tais valores à tributação.

Não o fazendo, incidiu o contribuinte em infração, pelo que se afigura como procedente o lançamento combatido.

Isto posto, concluo que o acórdão recorrido não merece reparos, posicionando-me por não acatar o recurso voluntário em seu mérito.

Independentemente desse entendimento, o fato é que os autos baixaram para duas diligências. Na segunda - afinal a primeira foi considerada "incompleta" por este Colegiado -, a autoridade fiscal responsável procedeu com uma análise criteriosa da documentação, optando, mais uma vez, pela manutenção das autuações pelos seus próprios fundamentos.

Tendo em vista a elucidação dos fatos e argumentos, reproduzo o teor do relatório fiscal referido:

2-1 - DA DESCRIÇÃO DO PASSIVO PELA RECORRENTE

Inicialmente é importante descrever qual seria a composição do suposto passivo da MARCHESAN com a ORWELL segundo a própria recorrente. Em termo de intimação lavrado à fl. 363 a fiscalização questionou o contribuinte

[...]

b) Qual razão, interesse comercial ou financeiro que motivou a diligenciada a conceder empréstimo a empresa Orwell, conforme contratos de mútuos já apresentados?

Em resposta o contribuinte assinalou:

b) AUXILIO AS VENDAS, COMO REPRESENTAÇÃO COMERCIAL, ESTOQUE, DISTRIBUIÇÃO E ASSISTÊNCIA PÓS VENDAS DE MÁQUINAS EM DIVERSOS PAISES.

Não há nessa primeira resposta nenhuma menção a obrigação anterior.

Posteriormente, após termo de constatação e intimação fiscal questionar sobre a conta contábil PRÉ-PAGAMENTO (fl. 759) o contribuinte afirma sobre sua suposta obrigação com a ORWELL em resposta datada de 10.12.2004 (fl. 764)

[...]

A recorrente, na impugnação destinada à DRJ, assinala que o passivo teria por composição 28 contratos relacionados às fls. 878/886.

[...]

No recurso voluntário o contribuinte repisa as explicações prestadas anteriormente:

[...]

Em petição datada de 25/06/2008 de fls. 3067/3078 o contribuinte inova nos fundamentos fáticos para a existência do suposto passivo

[...]

Chama a atenção que, no decorrer do tempo, o contribuinte apresentou motivação e composição diversas para o passivo que se analisa neste parecer conclusivo. De início assinalou que os mútuos para o exterior visavam “auxílio as vendas, como representação comercial, estoque, distribuição e assistência pós-vendas de máquinas em diversos países”. Posteriormente assinalou que o passivo teria por base 28 contratos que relacionou. Por fim, subdividiu o passivo em três origens: pré-pagamento, contratos de garantia e capitalização realizada na Orwell.

2-2 - DA INEXISTÊNCIA DE QUALQUER PASSIVO COM A ORWELL

Da análise dos documentos trazidos pela recorrente no curso do processo constata-se que faltam documentos aptos a comprovarem as alegações da existência do passivo. As transações financeiras entre ambas estão em desacordo com os documentos apresentados.

Deve-se esclarecer que quanto aos empréstimos concedidos pela Marchesan à Orwell sua comprovação está plenamente documentada tanto pelos registros contábeis dos valores remetidos, como pelos documentos comprobatórios extraídos dos sistemas do SISBACEN reportando as remessas, além das provas das transferências do numerário. Assim, há prova documental e financeira da veracidade do envio de remessas em favor da Orwell. Os lançamentos contábeis constam à fl. 300 (imagem abaixo): [...]

O relator originário do caso destacou que "o litígio está centrado na existência ou não de obrigações (passivo) da recorrente para a sua controlada ORWELL, geradas em período anterior à celebração dos contratos de mútuo (...)" (3.139).

Em que pese a inconstância das alegações da MARCHESAN ao justificar o passivo já expostas, a fiscalização não confirma a existência dele sob nenhum prisma.

Conforme exposto, inicialmente, foram apresentados 28 contratos que indicavam financiamentos da Orwell ou Marchesan com instituições estrangeiras. Os contratos elencados são os seguintes: [...]

Há divergência na explicação do contribuinte. Conforme visto, tanto na impugnação como no recurso voluntário, a MARCHESAN afirma que a conta pré-pagamento teria por

função registrar as obrigações da MARCHESAN para com a ORWELL que se constituíram em razão de operações de câmbio anteriormente realizadas, "pelas quais foram remetidos para o Brasil, em nosso favor, recursos do exterior para antecipação de pagamento de nossas exportações".

Todavia, na descrição dos contratos (878/886 e 2175/2179) o contribuinte assinala:

"Em data de 24/04/98 foi celebrado contrato de nº 8042401 entre Marchesan com a instituição financeira ABC Brasil (ABC ROMA), no montante de US\$ 760.000,00 a vencer do dia 21/10/98, valor este liquidado no exterior pela Orwell Business no valor de R\$ 968.503,35, conforme documentação acostada aos autos"

Observa-se, assim, que a MARCHESAN assinala que recursos foram captados no exterior (e lá liquidados pela ORWELL) e que esses recursos levantados foram remetidos para o Brasil, no interesse da MARCHESAN.

Todavia, inexistente prova de que a Marchesan se beneficiou destas captações de recursos, apenas que houve empréstimo de recursos internacionais.

É de se destacar, ademais, que não estão presentes nos autos comprovação da remessa de recursos da ORWELL para a MARCHESAN. Dessa forma, sem comprovação de que a ORWELL repassou a MARCHESAN os recursos captados no exterior, a correspondente obrigação de saldar os empréstimos é exclusiva da ORWELL, nunca direta da MARCHESAN.

Conforme exposto, na petição de fls. 3076/3078 o contribuinte assevera, por sua vez, que seu passivo teria a seguinte composição:

-US\$ 24.440.685,14 -" 17. As captações foram efetivadas no exterior pela "ORWELL em nome próprio, sob respaldo patrimonial e garantia da Recorrente, para remessa dos montantes para o país em favor da Recorrente, mediante operações de câmbio de exportação na modalidade de PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO";

-US\$ 17.219.458,32 - "24. (...) garantias prestadas para a captação de novos recursos pela "ORWELL" em favor da Recorrente";

-US\$ 5.000.000,00 - "26. No mês de setembro/98 a Recorrente adquiriu a integralidade da participação societária da Orwell por US\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de dólares), remetidos por operações de câmbio (...) os recursos assim remetidos pela recorrente foram aplicados pela ORWELL, para pagamento dos contratos relacionados também no anexo III, débitos esses de responsabilidade da recorrente igualmente.

Os Anexos I (fl. 3079), II (fl. 3080) e III (fl. 3082) se referem a cada um dos tópicos acima, segundo o sujeito passivo.

Neste ponto cabe realizar um apontamento. As últimas colunas dos anexos I, II e III citados no parágrafo anterior fazem referência aos "contratos ACC vinculados na remessa" e "contratos vinculados nas remessas". A invocação desses contratos para a alegação do passivo também ocorreu em outro processo administrativo da mesma sociedade empresária, qual seja, o nº 13851.720290/2011-01 (auto de infração de IRRF). Nestes autos, como matéria de fundo, também ocorreu o debate sobre a existência ou não do passivo invocado pela MARCHESAN. Naqueles autos o contribuinte apresentou grande parte dos contratos referidos nas últimas colunas dos anexos I, II e III referidos acima.

Para melhor instrução destes autos e visando a "busca e análise da documentação que embasou os contratos cambiais", conforme requerido pela resolução do CARF, promovo a juntada desses documentos, inclusive da intimação (termo de intimação nº 02-fls. 3865/3866) realizada pela fiscalização naqueles autos, no presente processo administrativo. O anexo nº 04 (fls.3894/3975) e o anexo 5 (fls.3976/4176) relacionam os contratos.

Vê-se destes documentos que tais "contratos de câmbio" não atestam nenhuma remessa de recursos da ORWELL para a MARCHESAN e que os "contratos de câmbio de compra tipo 01 exportações" relacionados pelo contribuinte foram remunerados diretamente pelas empresas importadoras, sem qualquer intervenção da ORWELL. Ademais, em nenhum campo, os documentos preveem que as ordens de pagamento do exterior seriam de responsabilidade da ORWELL.

Sem esses documentos o fluxo apresentado pela empresa à fl. 3086 não se sustenta: [...]

*Chama a atenção, também, a incorreções na contabilização adotada pela Marchesan. Conforme já exposto, foi assinalado pela sociedade empresária que "Em consonância com o livro diário anexado aos autos de fls. 175, conta contábil 2109012-1-Pre-pagamento (doc. 29), cujo lançamento ocorreu na data de **31 de janeiro de 1999** (pré-pagamento liquidado para a Orwell) no montante de R\$ 44.590.595,44 (...). " Ou seja, o passivo com a ORWELL não foi registrado contabilmente na época em que supostamente surgira (a partir de 1997), apesar dos valores envolvidos. Ademais, lançou-se mão de um único registro, não se atentando para os diferentes tipos de obrigações ora assumidas.*

2-3 DOS REGISTROS DE OPERAÇÕES SIMBÓLICAS REALIZADOS PELO BACEN

[...]

Verifica-se que esses contratos de câmbio estão acostados às fls. 3687/3693 (nº 08/001523-US\$ 24.440.685,14) e fls. 3715/3722 (nº 08/001593-US\$ 22.219.458,32) - e os Registros de Operações Financeiras-ROFs estão às fls. 3681/3683 (452971) e às fls. 3684/3686 (459125), respectivamente.

Essas operações simbólicas buscam converter, nos termos solicitados, operações comerciais em operações financeiras, ou seja, mútuos ativos da ORWELL, abrindo-se a posição cambial que permitiu a remessa de recursos ao exterior.

O sujeito passivo assinala que os registros no SISBACEN, realizados quase 10 anos após os fatos geradores referidos no auto de infração, foram analisados e aceitos no Banco Central do Brasil. Isto significaria que a liquidação das obrigações então existentes entre a Marchesan e a Orwell foram legalmente aceitas. Em verdade a operação de liquidação dos empréstimos não merece tal assertiva. Não houve a apresentação para o BACEN, conforme documentação juntada pela própria empresa em resposta à primeira diligência (anexo V- fls.3217/3679, nenhum novo documento, além dos já analisados neste parecer, que justificasse a existência do suposto passivo.

Ademais, descabe ao BACEN dar legitimidade, do ponto de vista tributário, à operação entre as empresas, mesmo porque são apenas registros declaratórios constantes em seus sistemas eletrônicos. A circular Bacen 3027/2001 (ao tratar do módulo Registro de Operação Financeira (Rof), vigente à época dos fatos, dispõe:

Art. 4º Observada a regulamentação aplicável, o registro será emitido de forma automática, exceto quando os custos da operação não forem compatíveis com condições e práticas usuais de mercado ou quando a estrutura da operação proposta não se enquadrar nos padrões do sistema, casos em que o registro será direcionado para análise do Departamento de Capitais Estrangeiros (Firce), que indicará os ajustes necessários à sua conclusão.

Dessa forma, os registros ROF's (Registros de Operações Financeiras) não tem o condão de validar, perante o fisco, a existência do alegado pela recorrente.

É importante destacar, em arremate, que ocorreu a intimação da instituição financeira responsável pelo fechamento dos contratos de câmbio da Marchesan em 2008, qual seja, o BANCO FIBRA S/A, CNPJ 58.616.418/0001-08. [...]

A resposta da instituição financeira (fls. 4346/4399) não apresenta nenhum elemento apto a justificar a existência do passivo nos termos exposto pela recorrente. Ao contrário. Trouxe ainda mais dúvidas. [...]

Nesse contexto, entendo que nenhum reparo cabe ao raciocínio da autoridade diligenciante, da DRJ e do voto vencido mencionado.

O que se percebe, na verdade, é que, do ponto de vista da fiscalização, foi feita a efetiva comprovação de que houve pagamentos (remessas) pela Recorrente a título de

mútuo. O ativo, portanto, restou demonstrado e, segundo penso, deve sim produzir os efeitos jurídicos típicos, tais como a incidência de juros e variações monetárias.

Já o contribuinte foi "aperfeiçoando" o argumento ao longo do contencioso administrativo. Embora tenha trazido aos autos contratos de câmbio, a Recorrente nunca cumpriu o seu ônus de comprovar a sua efetiva vinculação à origem do passivo, com coincidência de datas e valores no momento da interposição dos recursos.

Não há prova de que houve efetivos recebimentos anteriores, inexistindo comprovação de que a Orwell de fato tenha atuado por conta e ordem e não existindo lançamentos contábeis analíticos feitos em respeito ao princípio da competência.

Enfim, entendo que a Recorrente deixou de comprovar a existência de saldos de créditos correspondentes aos empréstimos tendo como credora a empresa Orwell, razão pela qual considero correta a caracterização de omissão de receitas de juros e variação cambial ativa incidentes sobre o mútuo que ela próprio declarou.

Da multa qualificada

A aplicação da multa qualificada de 150% foi motivada em apenas um parágrafo e que ora transcrevo:

A fiscalização agravou a multa de ofício tendo em vista o evidente intuito de fraude, considerando que a contribuinte, ora autuada, ao contabilizar as Receitas de Variação Cambial e as Receitas dos Juros Ativos dos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, relativos aos empréstimos concedidos à sua controlada, realizou lançamentos contábeis (docs. anexos) que reduziu indevidamente o resultado apurado e conseqüentemente o lucro sujeito à tributação, fatos estes relatados nos itens 2.8, 2.12, 2.13 e 2.14 do presente relatório fiscal.

De plano, percebe-se que não houve indicação clara de qual dispositivo suportaria a qualificação da multa, o que a meu ver já prejudicaria sua cobrança.

Nesse sentido já se posicionou a Câmara Superior de Recursos Fiscais. Veja:

MULTA QUALIFICADA. Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio - respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito). (Acórdão 9101-002.189. Sessão de 21 de janeiro de 2016)

O "evidente intuito de fraude", utilizado como fundamento para a qualificação da multa de ofício, aliás, não se sustenta.

Isso porque, ainda que a contribuinte tenha, na visão da fiscalização, pretendido anular os efeitos dos juros e variações monetárias para fins fiscais, o fato é que o próprio contrato de mútuo que gerou as receitas consideradas omitidas foram escriturados e entregues pelo próprio contribuinte durante a fiscalização, o que a meu ver descaracteriza a conduta dolosa ou fraudulenta.

Além disso, cumpre notar que o ilícito tributário praticado - de não tributar as receitas de juros e variação monetária sobre o mútuo - possui enquadramento legal próprio no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, a seguir transcrito.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Vale dizer, o não pagamento de tributos e/ou a apresentação de declaração *inexata* são hipóteses tipificadas que ensejam a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa.

Cabível, aqui, a explanação do Cons. Flávio Franco Corrêa quando do voto proferido no Acórdão 1301-002.079, *in verbis*:

O inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelece multa sobre a totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser recolhido em consequência da inexatidão. Portanto, a inexatidão é a causa da sanção punitiva a incidir sobre o resultado danoso da própria inexatidão descoberta, e não sobre o resultado de outra causa. Isso porque o tipo legal constrange a ação punitiva do Estado, contendo a numa proporção determinada sobre o resultado (diferença de tributo) da conduta juridicamente indesejada (inexatidão), causadora do resultado.

O que deve prevalecer, na espécie, é o princípio que requer a necessária proporção entre a gravidade da conduta e a sanção a ser cominada sobre o resultado danoso provocado pela mesma conduta desvalorada. Esse raciocínio rejeita a aplicação da multa mais grave, prevista para as hipóteses de fraude ou sonegação, a incidir – não sobre o tributo calculado com base na receita sonegada – e, sim, sobre o tributo calculado com base na receita não sonegada, escriturada no Livro de Saldas, corrompendo a proporcionalidade, que é função da gravidade.

Em termos mais simples, não se deve aplicar a multa mais grave, contemplada no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, aos resultados de condutas não qualificadas pelo dolo específico, assim como não se deve aplicar a multa menos grave, contemplada no inciso I do caput do mesmo artigo, aos resultados de condutas mais graves, qualificadas pelo dolo específico. Se a Fiscalização serviu-se da receita não sonogada para aplicar a sanção, então deveria adotar a sanção que lhe seja correspondente, isto é, a multa de 75%.

Feitas essas considerações, entendo incabível a qualificação da multa de
ofício.

Conclusão

Pelo exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para afastar a multa qualificada, reduzindo-a de 150% para 75%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli