



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

Processo n° 16327.004011/2003-77
Recurso n° 159.195 Voluntário
Acórdão n° 1103-00.136 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de março de 2010
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente Tevecap S/A
Recorrida 7ª Turma/DRJ/São Paulo I-SP

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL. A perfeita descrição do contexto de fato do lançamento é suficiente para o sujeito passivo exercer o seu direito de defesa, suprimindo eventual falha no enquadramento legal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: CARACTERIZAÇÃO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. Cabe à fiscalização, como regra geral, reunir os elementos caracterizadores da infração atribuída ao sujeito passivo.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998

Ementa: DECADÊNCIA. LUCRO REAL ANUAL. DATA DO FATO GERADOR. No regime de apuração do lucro real anual, com recolhimentos do IRPJ e da CSLL com base em estimativas mensais, o fato gerador ocorre no dia 31 de dezembro do correspondente ano-calendário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: DESPESA FINANCEIRA. EMPRÉSTIMO REPASSADO A TERCEIROS. As despesas financeiras originárias de empréstimos obtidos são dedutíveis na determinação do lucro real da pessoa jurídica destinatária dos recursos para aplicação na sua atividade fim. Referidas despesas são desnecessárias na apuração do resultado tributável de pessoa jurídica *holding* atuando na condição de intermediária na captação do empréstimo, no mercado financeiro, para repasse às suas subsidiárias.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. RECEITA FINANCEIRA DECORRENTE DE EMPRÉSTIMO A PESSOA JURÍDICA ESTRANGEIRA VINCULADA. No caso de empréstimos de empresa nacional a empresa vinculada no exterior, deve ser reconhecida como receita financeira parcela mínima de remuneração fixada na legislação própria (art. 22, §1º, da Lei 9.430/96).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA. A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª câmara / 3ª turma ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para determinar a exclusão da parcela correspondente à variação cambial, nos termos do voto do relator.

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

Presidente e Relator

09 ABR 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva (Presidente da Turma), José Sérgio Gomes (conselheiro substituto), Gervásio Nicolau Recketenvald, Hugo Correia Sotero (Vice Presidente), Marcos Shigueo Takata e Eric Moraes de Castro e Silva.

Relatório

Trata-se de exigência de crédito tributário de IRPJ e, como tributação reflexa, de CSLL, relativo ao ano-calendário 1998, constituído mediante a lavratura dos autos de infração das fls. 408 e 412, com multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96.

As infrações foram assim descritas no relatório da decisão contestada (nº 16-11.965/2006):

“A autoridade fiscal, além de relacionar as infrações apuradas nos corpos dos autos de infração, as pormenorizou no Termo de Verificação Fiscal (fls. 416 a 422), no qual relata o resultado da auditoria fiscal.

Afirmou, em primeiro lugar, que a autuada firmou contrato de mútuo com a empresa coligada TVA Communications Ltda., sediada nas Ilhas Virgens Britânicas (fls. 19). Dessa maneira, deveria ter reconhecido como receita financeira um valor correspondente ao estabelecido como mínimo obrigatório pela norma do art. 22 da Lei nº 9.430/96 para os contratos firmados entre empresas vinculadas, ou seja, a taxa *Libor* para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de 3 % anuais a título de *spread*.

Destarte, apurou adição a menor de juros percebidos e receita não oferecida à tributação oriunda de variação cambial, decorrentes de contrato de mútuo firmado com pessoa vinculada no exterior, no montante de R\$ 6.456.307,77, no ano-calendário de 1998 (fls. 423 a 433).

Em seguida, informou que considerou as despesas financeiras, oriundas de diversos contratos de mútuo firmados com empresas coligadas e controladas (fls. 334, 336, 340, 342), desnecessárias, não usuais e tomadas de forma anormal."

A autuada apresentou a DIPJ/1999 – declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica do exercício 1999, relativa ao ano-calendário 1998, com indicação de apuração do IRPJ e da CSLL segundo o regime de tributação pelo lucro real anual (fls. 366).

Na impugnação da exigência (fls.442) foram suscitadas preliminares de nulidade dos autos de infração e de decadência, além da contestação de mérito, inclusive a aplicação dos juros de mora calculados com base na taxa Selic e da multa de ofício.

O órgão de primeira instância julgou o lançamento procedente, assim resumindo o acórdão (fls. 533):

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário 1998

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais é incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

O direito constitucional de ampla defesa e do contraditório é exercido pelo contribuinte, no sistema legal vigente, não na fase de constituição do crédito tributário, mas sim, após o lançamento, quando deste poderá recorrer para as instâncias administrativa de julgamento.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO QUINQUENAL. DECADÊNCIA.

O Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica apurado com base no lucro real anual se insere no rol dos lançamentos por homologação. Entretanto, quando não há pagamento do imposto devido, a contagem de prazo decadencial se dá à luz do art. 173, I, do CTN.

CONTRATO DE MÚTUA COM PESSOA VINCULADA NO EXTERIOR. PRINCÍPIO ARM'S LENGTH. RECEITA TRIBUTÁVEL.

No caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo, os juros calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expresso na moeda objeto do contrato e convertida em reais pela taxa de câmbio, divulgada pelo Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos juros.

VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. VARIAÇÃO CAMBIAL. ÍNDICE PREDETERMINADO EM CONTRATO.

A receita oriunda de variações monetárias ativas decorrentes de atualizações de direitos de créditos, em função de índice predeterminado em contrato de construção de longo prazo, deve ser tributada conforme o art. 325 do RIR/99.

GLOSA. DESPESA FINANCEIRA.

Quando uma sociedade capta empréstimos onerosos no mercado e de sua sócia e os repassa a empresas coligadas e controladas, mediante a cobrança de encargos calculados a taxas inferiores àquelas utilizadas nos empréstimos por ela contraídos, assume ônus financeiros que não comete às necessidades reclamadas para produção de suas receitas.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

O resultado do julgamento do lançamento relativo ao IRPJ estende-se aos lançamentos decorrentes, dada a íntima relação de causa e efeito existente entre as matérias de fato e de direito que as informam.”

Cientificada da decisão em 03/04/2007 (fls. 563), a autuada interpôs recurso voluntário no dia 2 do mês seguinte (fls. 564), no qual renovou as preliminares de decadência, defendendo serem mensais os fatos geradores do IRPJ e da CSLL no regime de apuração do lucro real anual, e de nulidade do lançamento.

A nulidade estaria caracterizada pela (i) citação supostamente equivocada, no termo de verificação fiscal, de trecho extraído da IN 43/81 e de (ii) ausência de análise “íntima e acurada” das operações de mútuo nas quais figurou como mutuante e mutuária.

Tais irregularidades “fulminariam” os autos de infração, pois a “iliquidez e incerteza” dos lançamentos “magoariam” o exercício do seu “sacrossanto” direito de ampla defesa.

Informou ser sociedade anônima de capital fechado cujo objeto social é participar, como sócia, do capital de outras sociedades, conforme disposição estatutária com amparo legal (art. 1º, §3º, da Lei 6.404/76).

No mérito, defendeu a necessidade das despesas resultantes dos empréstimos concedidos, na maioria dos casos para sociedades das quais participa como sócia, “mercê da previsão contida no seu estatuto social”, resultantes de organização de fluxo financeiro originário de “seguro plano estratégico”.

Nessa linha, inexistiria defesa para a glosa da despesa financeira, uma vez que os recursos teriam sido utilizados para a consecução do objetivo social da recorrente.

Alegou que as exigências impostas pelo Banco Central às instituições financeiras “enclausurou em espaço angusto” as possibilidades de acesso do mercado em geral ao crédito, o que também ocorre com as suas controladas, que encontram na “falta de robustez da fidúcia” atribuída por terceiros obstáculo intransponível para a captação de recursos por seus próprios meios.

No seu entendimento, as operações não teriam caráter de planejamento tributário, da forma como foram tratadas pela autoridade fiscal no termo de verificação fiscal. A atribuição de tal qualidade aos empréstimos seria fruto de “injustificada visão minimalista” do complexo conglomerado empresarial no qual está inserida, exigindo-se tributo de uma parte “apenas tomando como referência operação que decorre de contrato sinalagnático que impõe obrigações comutativas para duas partes”.

Os empréstimos tomados no mercado pela recorrente e aqueles concedidos às sua controladas teriam sido realizados ao longo de considerável período, mais de 9 (nove) anos em alguns casos.

Sustentou:

“Se a autoridade administrativa suspeita que a operação foi realizada com o fito de malferir o interesse do Erário, já que é nessa mágoa que radica a condição de legitimidade para o Fisco fazer o lançamento e/ou instaurar a lide, incumbe a ela provar o prejuízo sofrido, sob pena de operar com excesso de exação.

No caso vertente, reitera-se uma vez mais, as operações foram realizadas por obstáculos pragmaticamente impostos e não pela razão que o Auditor Fiscal, sem migalha de prova boa e valiosa, maneja a proveito da estética de sua retórica. E tanto é assim que, numa análise mais profunda, vai-se constatar que as mutuárias, supostamente aquinhoadas com empréstimos concedidos a taxas mais amenas, tiveram seus resultados fiscais, igualmente, tingidos de vermelho.”

A respeito da adição ao lucro real de parcela obrigatória de juros referente a mútuo com subsidiária estrangeira, no âmbito da legislação de preços de transferência, afirmou que o contrato foi celebrado em moeda nacional (Real), e não em Dólar, sem qualquer “migalha de informação ou indício” a respeito de valores mutuados sujeitos a variação cambial.

A leitura dos contratos de remessa comprovaria a inexistência de compra de moeda estrangeira. As remessas e os registros contábeis teriam se realizado em Reais.

Alegou que a multa aplicada, de 75%, possui “nítido caráter confiscatório” e protestou por produção de provas, especialmente pela juntada de documentos suplementares, além de diligências, apresentação de memoriais e sustentação oral.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, foi apresentado por parte legítima e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

O pedido para realização de diligência deve ser rejeitado, tendo em vista que os autos contêm todos os elementos necessários para a formação da convicção do julgador.

A recorrente protestou pela apresentação de documentos suplementares mas não os apresentou até o momento.

A apresentação de memoriais e a realização de sustentação oral independem de requerimento, bastando, para tal, comparecer à sessão de julgamento do recurso.

Os autos de infração (fls. 408 e 412) e o TVF – termo de verificação fiscal (fls. 416) contêm detalhada descrição do contexto de fato e de direito do lançamento, em observância às prescrições do art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto 70.235/72.

Percebe-se que o sujeito passivo compreendeu plenamente as razões do lançamento, exercendo livremente o seu direito de defesa, conforme se depreende do exame do conteúdo da impugnação e do recurso voluntário apresentados.

Sobre a alegação de falta de aprofundamento da análise dos mútuos, penso que não está relacionada a aspecto referente à exteriorização do lançamento, a possível vício quanto à forma. Não se trata de preliminar de nulidade, mas sim de matéria de mérito, referente à caracterização da infração indicada, devendo assim ser enfrentada, mais adiante.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento, com fundamento nos art. 59 e 60 do Decreto 70.235/72.

A recorrente entende que são mensais os fatos geradores no regime de pagamento do IRPJ com base em estimativas mensais.

Com o advento da Lei 9.430/96, o IRPJ e a CSLL passaram a ser apurados em períodos trimestrais ou anuais, a partir do ano-calendário 1997, segundo as disposições dos seus art. 1º e 2º, § 3º e 4º, IV, com a seguinte redação:

“Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(...)

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº

8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(...)

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

No regime regulado pelo art. 2º, lucro real anual, o fato gerador ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. Os valores recolhidos sob a forma de estimativas mensais constituem meras antecipações, em caráter provisório, compensáveis na apuração anual definitiva (art. 2º, § 4º, IV).

No caso concreto, tendo em vista o fato gerador ocorrido no dia 31/12/1998, conclui-se que o lançamento científico ao sujeito passivo no dia 18/12/2003 foi realizado no prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Nesses termos, igualmente rejeito a preliminar suscitada, relativa à decadência do direito de constituir o crédito tributário.

No mérito, são duas as questões centrais sob exame: glosa da parte das despesas financeiras excedente às receitas de mesma natureza e adição ao lucro real de parcela de juros e variação cambial decorrentes de mútuo com pessoa jurídica estrangeira vinculada.

Despesas operacionais são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais conforme o ramo de atividade. A jurisprudência administrativa consagrou o entendimento de que a dedução de uma despesa operacional não está condicionada apenas a ela ter sido assumida ou paga, é imprescindível que reste comprovado que se refere à contraprestação de algo recebido.

No meu modo de ver, a opção de captar recursos junto à coligada, em vez de fazê-lo no sistema bancário, é conduta usual no mercado.

No julgamento do Recurso nº 164483, no qual atuei como relator, tive a oportunidade de examinar a matéria, reconhecendo a dedução da despesa decorrente do mútuo entre coligadas, conforme Acórdão nº 101-97.035/2008, da Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

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

Ano-calendário: 1987, 1988

MÚTUA ENTRE COLIGADAS. As despesas financeiras decorrentes de negócios de mútuo firmados entre

coligadas, devidamente comprovadas, são dedutíveis na apuração do lucro real.”

Contudo, o contexto de fato daquele recurso não é o mesmo do que ora se analisa.

No presente caso, a recorrente capta recursos no mercado financeiro e de pessoa jurídica vinculada e os repassa às controladas, gerando despesa financeira considerada desnecessária pela fiscalização, o que resultou na glosa *ex officio* da parcela de despesa financeira que excedeu a receita da mesma natureza.

No termo de verificação fiscal consta a seguinte descrição:

“ ... dadas as expressivas disponibilidades de recursos existentes em seu patrimônio em datas anteriores, caso não as tivesse repassado a empresas controladas, não precisaria ter recorrido ao mercado financeiro.

Em verdade, não se vislumbra na contratação destes empréstimos junto ao mercado financeiro a necessidade que teria se imposto à empresa, sob pena de comprometimento de sua atividade e da manutenção da respectiva fonte produtora. Tais medidas, repito, se impôs, devido que grande parte dos recursos foram destinados à outras sociedades, com ônus financeiros inferior àquele pago na captação.”

Considero também perfeitamente plausível a operação de captação de recursos no mercado financeiros por empresa *holding*, em face da sua credibilidade, para repasse a empresas integrantes do mesmo conglomerado, como fonte de financiamento das atividades operacionais das destinatárias finais dos recursos captados, as controladas, no caso concreto.

Entretanto, na hipótese aventada, o ônus financeiro da operação deve ser levado a despesa dedutível na apuração do lucro real da pessoa jurídica destinatária dos recursos financeiros captados, aquela que efetivamente os utilizou para consecução do seu objeto social, ou rateio quando ocorra utilização conjunta dos recursos.

A dedução da despesa nos moldes acima aventados pressupõe, obviamente, registro nas escritas comercial e fiscal das envolvidas, destinatária e intermediária, e comprovação documental da captação do empréstimo no mercado financeiro e o seu correspondente repasse.

Retornando ao caso concreto, percebe-se que a recorrente exerceu papel estranho ao seu objeto social de empresa investidora (*holding*), atuando à semelhança de instituição financeira, como intermediária entre o mercado e as subsidiárias, caracterizando conduta de mera liberalidade, gerando despesa desnecessária à sua atividade empresarial, no âmbito tributário, na parte que supera a obtenção de receita da mesma natureza.

Agiu corretamente a autoridade fiscal, devendo ser rejeitado o recurso nesse particular.

A segunda matéria de mérito é relativa a preços de transferência.

A recorrente concedeu empréstimo à sua controlada TVA Communications Ltda, sediada nas Ilhas Virgens Britânicas (*British Virgin Islands*), nos termos do contrato firmado em 24/08/1994 (fls. 19), com vigência até 31/12/1995, sucessivamente prorrogado até 31/12/2001, conforme aditivos que constituem as fls. 24/31.

Na cláusula segunda do referido contrato foi estipulada a “taxa média diária da Ufir” como juros, ressalvada a possibilidade de utilização de outras taxas legalmente previstas, com a concordância das partes.

Na cláusula sétima constou dispensa da necessidade de celebração de novos contratos para os casos de as partes contraírem entre si novos empréstimos, ou taxas, com datas de vencimento coincidentes às do acordo original, restando suficiente o preenchimento e assinatura pelos contraentes e testemunhas de planilha onde deveriam estar especificados valores, prazos e demais condições.

A autoridade lançadora adicionou ao lucro líquido do período, para fins de apuração do lucro real, a parcela mínima obrigatória como receita financeira definida no art. 22, §1º, da Lei 9.430/1996. O citado dispositivo legal prescreve:

“Art.22. Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.

§1º No caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo o disposto neste artigo.”

Na descrição dos fatos contida no TVF observa-se que foram relacionados diversos indicadores de vinculação do empréstimo ao Dólar, como planilhas demonstrativas de ganhos e perdas de variação cambial, comunicações internas, autorizações a instituições financeiras para transferência internacional de Reais, etc., documentos que constituem as fls. 47/137.

Constou do referido TVF informação acerca do cálculo dos juros, para fins de quantificação da exigência, com base no “valor da obrigação expressa na moeda objeto do contrato, convertido em Reais pela taxa de câmbio, divulgada pelo Bacen, para a data do termo final do cálculo dos juros”.

No auto de infração foram considerados juros de R\$ 3.327.893,43 e variação cambial de R\$ 3.128.414,34, totalizando R\$ 6.456.307,77 (fls. 419 e 433).

A recorrente não contestou a exigência de juros.

Entretanto, conforme relatado, assegurou que o contrato foi celebrado em moeda nacional (Real), e não em Dólar, sem qualquer “migalha de informação ou indício” de valores mutuados estariam sujeitos a variação cambial, e as remessas feitas em Reais e nessa moeda registrados na escrituração mercantil. Informou não ter havido compra de moeda estrangeira.

Concluiu:

“As anotações de mero controle, tomadas como prestimosas pelo i. Auditor Fiscal, entremostram-se despotencializadas de força probatória, pela absoluta descon sideração do que delas consta para fins de registro das operações na escrituração mercantil.”

No acórdão recorrido, considerou-se que os autos continham inúmeros documentos que demonstrariam a utilização do Dólar norte-americano como padrão do empréstimo.

Do exame dos autos, não identifiquei comprovação de vinculação do empréstimo ao Dólar.

Embora sejam usuais os negócios internacionais lastreados na moeda norte-americana, podendo-se torná-los como regra, o contrato firmado entre a recorrente e a sua subsidiária estrangeira (fls. 19) não contém qualquer menção à moeda utilizada, remetendo a especificação de valores para “planilhas anexas”. A taxa de juros estipulada, como já consignado acima, foi a “taxa média diária da Ufir”.

As remessas de recursos para o exterior foram realizadas por intermédio de transferências internacionais de Reais, com valores convertidos para Dólar.

Em nenhum momento, encontrei qualquer menção, na documentação coletada pela autoridade fiscal (fls. 47/137), de indexação do empréstimo a moeda estrangeira, muito embora se refiram a conversão de Reais para Dólares para fins de remessa de recursos, como é de se esperar nesses casos.

A meu ver, a identificação das condições em que foi acordado o empréstimo pressupõe investigação do contrato que o respaldou, como fonte das suas normas reguladoras. Analisando-o detalhadamente, constata-se a inexistência de vinculação de valores mutuados em moeda estrangeira.

Corroborando a argumentação da recorrente, a fiscalização não apontou lançamentos contábeis de variações cambiais relativas ao empréstimo.

A planilha de acompanhamento de fluxo financeiro, da qual constam indicações de saldos em Dólares e ganhos e perdas cambiais, não é prova suficiente e inequívoca de indexação a essa moeda, ao contrário do que entendeu a autoridade fiscal, podendo se tratar apenas de informação comparativa direcionada ao uso gerencial.

O meio utilizado para remessa – transferência internacional de Reais – respalda a argumentação da recorrente. Nesse tipo de remessa a empresa nacional realiza a operação em Reais, cabendo à instituição financeira no exterior entregar os Dólares correspondentes ao destinatário, a exemplo do que demonstram os documentos autorizadores de uma das transações, que constituem as fls. 70 e 72.

Na transferência internacional de Reais a moeda estrangeira não é originária do estoque de divisas do Brasil.

Em suma, não encontrei elementos comprobatórios da acusação fiscal, o que não significa que os fatos do mundo real não tenham sido aqueles descritos no auto de infração. O que afirmo, tão-somente, é que a infração descrita não pode ser tomada por verdade processual, por insuficiência de provas.

A meu ver, a infração não restou devidamente caracterizada, o que seria encargo da fiscalização fazê-lo.

Como regra geral, incumbe ao fisco o ônus de provar a existência do fato gerador tributário. Atente-se para o que determina o art. 9º do Decreto-Lei 1.598/77¹, em especial o § 2º:

“Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 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.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.”

Semelhante comando é encontrado no art. 79 do Decreto-lei 5.844/43². Prescreve o dispositivo:

“Art. 79. Far-se-á o lançamento *ex officio*:

(...)

§1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores, com elemento seguro de prova, ou indício veemente de sua falsidade ou inexatidão.

(...)”

Competia à fiscalização descrever corretamente a infração e reunir todos os elementos comprobatórios. Nessa linha, é a lição de Paulo Celso Bonilha³:

“Como bem salientou o saudoso e ilustre professor⁴, que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma “*relevatio ab onere agendi*” e não uma “*relevatio ab onere probandi*”, isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas esse atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão.”

Não é diferente a jurisprudência pacífica do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, como bem ilustram os seguintes acórdãos:

“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - ÔNUS DA PROVA
- Nos casos de lançamento por omissão de receitas, excetuando-se as presunções legais, incumbe a Fazenda

¹ Correspondente aos art. 174 do RIR/80; art. 223 do RIR/94 e art. 276, 923, 924 e 925 do RIR/99.

² Correspondente aos art. 678, §2º, do RIR/80; art. 894, §1º, do RIR/94 e art. 845, §1º, do RIR/99.

³ “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, São Paulo, Dialética, 2ª edição, 1997, pág.75.

⁴ O “saudoso e ilustre professor” a quem se refere Bonilha é Gian Antonio Micheli.

provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito.”(Acórdão 108-07.124/2002).

“ÔNUS DA PROVA - Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Compete ao Fisco, *ab initio*, investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário ou da prática de infração praticada no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. O sujeito passivo somente poderá ser compelido a produzir provas em contrário quando puder ter pleno conhecimento da infração com vista a elidir a respectiva imputação.” (Acórdão 103-20.594).

“PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. Compete ao Fisco, como regra geral, a prova da ocorrência do fato gerador tributário.” (Acórdão 103-21.466).

Dessa forma, entendo que a fiscalização não reuniu os elementos necessários para a inequívoca caracterização da infração.

A respeito da multa de ofício, sabe-se que este Conselho, na condição de órgão integrante da estrutura administrativa da União, não detém competência para enfrentar arguições de inconstitucionalidade de atos legais, segundo entendimento jurisprudencial amplamente pacificado, tratado na Súmula Carf nº 2, com o seguinte enunciado:

“Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Entretanto, apenas em caráter informativo, sabe-se que o princípio constitucional da vedação ao confisco é dirigido aos tributos em geral, não se aplica às multas *ex officio*., como ensina Hugo de Brito Machado⁵:

“Em síntese, qualquer que seja o elemento de interpretação ao qual se dê ênfase, a conclusão será contrária à aplicação do princípio do não-confisco às multas fiscais. Se prestigiarmos o elemento literal, temos que o art.150, inciso IV, refere-se apenas aos tributos. O elemento teleológico não nos permite interpretar o dispositivo constitucional de outro modo, posto que a finalidade das multas é exatamente desestimular as práticas ilícitas. O elemento lógico-sistêmico, a seu turno, não leva a conclusão diversa, posto que a não-confiscatoriedade dos tributos é garantida para preservar a garantia do livre exercício da atividade econômica, e não é razoável invocar-se qualquer garantia jurídica para o exercício da ilicitude.”

Conforme relatado, o processo também abrange auto de infração do tipo reflexo, de CSLL. Nesse caso, a decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, conforme entendimento consolidado na jurisprudência deste colegiado, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Conclusão

⁵ “OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988”, Dialética, 4ª edição, página 107.

Pelo exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo tributável a parcela de R\$ 3.128.414,34, correspondente a variação cambial, conforme especificado no TVF (fls. 419 e 433).

Sala das Sessões, em 09 de março de 2010

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA