



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

Processo n° 18471.000525/2005-87
Recurso n° 158.370 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **1401-001.013 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 06 de agosto de 2013
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
GALVASUD S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

OMISSÃO DE RECEITAS.

Salvo as hipóteses de presunção legal, a autoridade autuante deve fazer de forma inequívoca a prova da existência de receitas auferidas à margem da contabilidade.

GLOSA DE DESPESAS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA REMESSA FINANCEIRA.

Dedutíveis são as despesas incorridas, comprovadas, necessárias, normais ou usuais. O efetivo pagamento não é condição de dedutibilidade.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

A presunção de omissão de receitas a partir de passivo fictício exige que seja feita a prova, pela autoridade autuante, da contabilização de obrigações cujas exigibilidades não tenham sido comprovadas ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas. A mera constatação da desigualdade entre as variações monetárias lançadas a crédito de passivo e a débito de conta de resultado não configura tal prova.

CAPTAÇÕES.

Se comprovada a liberação dos recursos pela Instituição Financeira, não há que se falar em omissão de receita por passivo fictício.

DEDUÇÕES.

É da interessada, uma vez intimada, o ônus de demonstrar e comprovar com documentos hábeis e idôneos os valores redutores da apuração da base tributável

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Cam. 1ª Turma Ordinária em, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, em dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, a fim de ajustar o lançamento relativo ao item 004, nos termos do cálculo apresentado na última diligência, para o IRPJ e a CSLL, bem como para excluir do lançamento relativo ao item 002 (omissão de receita – passivo fictício) os valores comprovados apenas dos financiamentos relativos ao FINAME e ao BNDES, nos termos do voto, mantendo-se no mais a exigência de acordo com as feições já atribuídas pela decisão recorrida.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Karem Jureidini Dias – Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Cuida-se de retorno de diligência solicitada pela 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, em sessão de 24/02/2011, sob a Resolução de nº 1401-000.064.

Em se tratando de retorno de diligência, utilizo-me do Relatório e Voto que a determinou, para esclarecer do que trata a questão.

“Trata-se de Auto de Infração relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, Contribuição ao PIS, COFINS e Contribuição Social Sobre Lucro Líquido, lavrados em 05/05/2005 e cientificados ao contribuinte em 11/05/05 (fls. 1.040 e ss.). O Auto de Infração principal (IRPJ) contém os seguintes lançamentos:

001 – Omissão de Receitas – Receitas não Contabilizadas (vendas para o mercado interno) – Fato Gerador em 31/12/2001.

002 – Omissão de Receitas – Passivo Fictício – Fato Gerador em 31/12/2001 (três lançamentos) e 31/12/2002 (dois lançamentos) – Item 10 do Termo de Constatação.

003 – Omissão de Receitas – Receitas não contabilizadas (vendas para o mercado externo) – Fato Gerador em 31/12/2001.

004 – Custos ou Despesas não comprovadas – Glosa de Despesas – Fato Gerador em 31/12/2001 – Item 09 do Termo de Constatação

005 – Glosa de Variações Monetárias Passivas – Variação Monetária – Fato Gerador em 31/12/2001 e 31/12/2002 – Item 10 do Termo de Constatação.

006 – Glosa de variações monetárias passivas – variações cambiais – Fato Gerador em 31/12/2001 e 31/12/2002 – Item 10 do Termo de Constatação.

Os itens 001 e 002 do auto de infração principal também geraram lançamentos para Contribuição ao PIS e à COFINS. Em relação à CSLL, foi lavrado auto de infração e incluídos todos os itens da autuação principal (item 001 da CSLL corresponde aos itens 003, 004, 005 e 006 do IRPJ, fundamentados como falta de recolhimento da CSLL; o item 002 da CSLL corresponde aos itens 001 e 002 do IRPJ e estão fundamentados em CSLL sobre receitas omitidas).

Intimada acerca do aludido Auto de Infração, a ora Recorrente apresentou sua Impugnação, alegando, em síntese:

1-) Nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação e ilegitimidade da presunção:

- a) A autuação carece de clareza e precisão, faltando-lhe assim o requisito da “motivação”, o que viola o princípio da ampla defesa.
- b) A acusação é vaga e imprecisa, uma vez que não foram indicadas as folhas em que se encontram os documentos mencionados que embasam a atuação.
- c) Em relação ao item 001, a presunção não é legítima, uma vez que a fiscalização possuía meios de investigação dos valores acusados como devidos, principalmente considerando que a mesma estava em posse dos livros de IPI.
- d) Em relação ao item 002, há ausência de relação entre causa (suposto não atendimento a intimações voltadas à obtenção de esclarecimentos relativos a variações cambiais) e efeito (presunção de omissão de receitas, consistente na não comprovação da totalidade dos passivos referentes a empréstimos), o que “fere” a exigência.
- e) Por ser ato administrativo vinculado, o Auto de Infração necessita de motivação para ter validade, o que não ocorreu, haja vista a ausência de nexos causal e em razão de indicação vaga e imprecisa das normas.

2-) Captação, juros e variações cambiais

- a) Considerando que o passivo fictício é o passivo inexistente, a fiscalização, diante do atraso na apresentação de documentos relativos às variações cambiais, presumiu que todos os passivos relativos ou não aos documentos e às variações cambiais eram fictícios.
- b) Ademais, não indica a autuante quais os indícios que basearam a presunção, contrariando o princípio da verdade material.

c) O artigo 40 da Lei 9.430/96 trata de presunção (relativa) de omissão de receitas, tendo o contribuinte a possibilidade de apresentar documentos que comprovem a origem dos recursos. Porém, no presente caso, este não teve a oportunidade de apresentar documentação, sendo presumidos como fictícios os passivos cuja comprovação não foi solicitada.

d) Os passivos alegadamente incomprovados têm fundamento em contratos de financiamento firmados juntos à instituição financeira KFW, bem como ao UNIBANCO, relativamente à linha de crédito FINAME e, também a linha decorrente de repasse pelo BNDES, cujos contratos foram apresentados, não havendo dúvida quanto à real existência da abertura de linhas de créditos e efetiva tomada de empréstimos.

e) Os recursos captados eram muitas vezes entregues diretamente aos fornecedores, sem trânsito de numerário pelas contas bancárias da ora Recorrente, conforme tabela apresentada. Ademais, também comprovam a obtenção dos referidos recursos os extratos bancários juntados, afastando a presunção realizada pelo fisco.

g) Desconsiderar os documentos apresentados e manter a acusação do fisco com base na não comprovação dos passivos seria dizer que a KFW, o UNIBANCO (com respaldo do BNDES e da FINAME) e as empresas multinacionais mencionadas na planilha de demonstração das Captações e Empréstimo, teriam em conluio (doloso) simulado uma gama de operações com o objetivo de lesar os cofres públicos brasileiros.

3-) Variações Monetárias Passivas e Variações Cambiais Passivas

a) Uma vez comprovada a efetiva captação de recursos pela Recorrente por meio dos contratos de empréstimos, extratos bancários e Registro de Operações Financeiras (ROF), e a legitimidade de sua manutenção no passivo, não podem ser glosados os valores relativos a juros e variação cambial, pois decorrentes da obrigação principal (empréstimos).

b) No contrato de abertura de crédito relativo à linha FINAME, assim como aquelas relativas ao BNDES e KFW, há previsão expressa da incidência de encargos (juros e/ou comissões), o que legitima o lançamento das despesas financeiras correspondentes a tais encargos no passivo.

c) A dedutibilidade de tais despesas, tais como pagamento de juros decorrentes de empréstimos tomados para formação do parque industrial, justifica-se por estas serem necessárias à manutenção da atividade do contribuinte.

d) De acordo com a tabela de fls. 1133/1134, os valores glosados a título de juros e variação cambial nos anos-calendário de 2001 e 2002 não podem ser considerados “receitas”, uma vez que possuem natureza de despesa. O mesmo ocorre com os valores apresentados na tabela às fls. 1135.

e) Há documentação hábil e idônea para a comprovação da efetividade dos empréstimos, tais como contratos de empréstimos, extratos bancários e planilhas

de cálculo, demonstrando a presunção indevida da omissão de receitas feita pelo fisco.

4-) Comprovação dos pagamentos

a) A efetiva existência das captações, os juros e as variações cambiais registradas no passivo também podem ser demonstradas através da relação de pagamentos realizada entre 2001 e 2004 para cada uma das modalidades de financiamento e juntada aos autos, acompanhada dos extratos bancários.

b) Os financiamentos sob análise foram integralmente liquidados pela CSN I S.A. (investidora) na aquisição de controle acionário da Impugnante, conforme demonstram os contratos de financiamento firmados e o demonstrativo da posição contábil dos empréstimos em junho de 2004.

c) A nova controladora realizou os pagamentos a partir de um aumento de seu capital social, realizando a seguinte operação: (i) a investidora realizou o pagamento dos financiamentos, registrando a transferência de recursos para a Impugnante como adiantamento para aumento de seu capital social – AFAC (“Adiantamento para Futuro Aumento de Capital”), conforme consta no razão e livro Diário; (ii) foi deliberado o efetivo aumento do capital social da Impugnante, conforme Ata de Assembléia Geral Extraordinária de 22.06.2004; (iii) foi baixada a conta AFAC em contrapartida do aumento do capital social.

5-) Despesas não comprovadas no valor de R\$ 3.887.173,17

a) Não procede a glosa das despesas relativas à dedução da Receita Bruta do IPI no montante de R\$ 3.887.172,17.

b) Apesar de a Impugnante não ter iniciado exploração de atividades que integram seu objeto social até março de 2001, realizou a venda de sucatas e rejeitos decorrentes de testes de seus maquinários e processos industriais, sendo o valor desta venda lançado à crédito na conta do ativo diferido, nos termos do artigo 179 da Lei nº 6.404/76 e da Decisão nº 86/1999 da Secretaria da Receita Federal.

c) Assim, a diferença, apontada no quadro constante do Item 9 do Termo de Constatação, entre a receita obtida pela soma de valores relativos a faturamento registrado no livro de IPI e aquela lançada na DIPJ, não decorre de dupla dedução de IPI como presumido pelo fisco, mas de registro contábil dos resultados auferidos com as vendas de sucatas e rejeitos no ativo diferido.

d) O valor de IPI incidente nestas vendas e destacado nas Notas Fiscais, juntadas exemplificadamente, não é incluído na receita bruta conforme artigo 279 do Regulamento do Imposto de Renda, sendo, portanto, legítima sua dedução da receita bruta no montante de R\$ 3.887.172,17, exatamente o valor glosado pela fiscalização.

e) Tendo em vista o volume de documentos envolvidos, requereu a Impugnante diligência para que fossem efetuadas as comprovações.

6-) Receitas não contabilizadas no valor de R\$ 1.308.363,02

a) Não deve proceder à suposta omissão de receitas apurada a partir de diferença entre os valores das bases de cálculo registrados pela Impugnante no Livro de Saída modelo 2 e os valores declarados na DIPJ, valores estes considerados pela fiscalização como receitas tributáveis decorrentes das diferenças de vendas nos mercados interno e externo.

b) O valor omitido deve ser dividido em três parcelas: R\$ 130.707,92; R\$ 892.840,51 e R\$ 284.983,36.

c) A quantia de R\$ 130.707,92 corresponde a créditos concedidos a adquirentes das mercadorias da Impugnante, em decorrência de erro na emissão de Notas Fiscais – Fatura.

d) Tendo em vista o erro, foi enviada carta de correção, anexada aos autos, comunicando equívoco do valor exigido superior ao contratado. Tais cartas foram emitidas após o encerramento do período de apuração do IPI e embora não tiveram o condão de alterar a escrituração do livro de saídas, influenciaram a escrituração da contabilidade, que reconheceu apenas os valores que seriam corretos.

e) Os valores de R\$ 892.840,51 e R\$ 284.983,36 se referem a vendas de sucatas promovidas nos meses anteriores a março de 2001, antes do início da exploração das atividades operacionais da Impugnante.

f) Assim, tais valores devem ser escriturados no ativo diferido para posterior amortização, conforme determina disposição do artigo 179 da Lei nº 6.404/76, Decisão nº 86/99 da Secretaria da Receita Federal, bem como nas instruções do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações – FIPECAFI e em doutrina citada. Não são os referidos ingressos registrados como receitas.

g) Ainda que se admitisse razão ao fisco, o lançamento deveria compreender apenas encargo de mora.

7-) Receitas não contabilizadas no valor de R\$ 6.260.834,97

a) Não caracteriza omissão de receita, o valor relativo ao lançamento baseado na divergência dos valores escriturados no Livro de Registro de IPI e dos valores declarados na DIPJ a título de receita de exportação.

b) Conforme a legislação do IPI, a nota fiscal deve ser emitida antes de iniciada a saída do estabelecimento industrial ou equiparado, sendo que em cada remessa de mercadoria para o porto é emitida nota fiscal de exportação, mesmo que não corresponda a uma exportação imediata. Cada nota de exportação emitida gera um lançamento no livro de Registro de Saídas ainda que não represente uma imediata exportação.

c) No entanto, cada emissão de nota fiscal não gera o registro contábil de receita, que só é considerada quando ocorrida no momento da tradição, ou seja, na data

de embarque para o exterior. Neste momento fica o exportador obrigado ao reconhecimento da receita de exportação.

d) Assim, por conservadorismo, a Impugnante não registra as receitas por ocasião da emissão de notas fiscais de remessa, mas apenas as reconhece no momento a emissão de *invoice* que corresponde à integralidade do lote formado, necessário para embarque.

e) Tal procedimento encontra respaldo na Instrução Normativa nº 28/94, bem como na Portaria nº 356/88.

f) Desta forma, os saldos das receitas de exportação contabilizados não podem coincidir com os constantes do Livro de registro de saídas, pelos seguintes motivos: (i) variação do câmbio; (ii) defasagem temporal entre a escrituração do livro de saídas, regida pela saída da mercadoria do estabelecimento e a contabilização da receita regida pelo embarque.

g) Assim, as divergências dentro do mesmo período de apuração entre o total saído do estabelecimento e o total exportado explica a diferença imputada como omissão de receitas.

h) Requereu que seja autorizada a juntada de documentos caso se entenda que os que foram anexados a título exemplificativo sejam insuficientes.

8 – Lançamentos reflexos: CSLL, PIS e COFINS

a) Por se tratarem de lançamentos reflexos, uma vez cancelada a exigência de IRPJ não se deve exigir os demais tributos.

Em 08/11/2005, a autoridade julgadora solicitou realização de diligência (fls. 1225/1226), no qual foram elaborados os seguintes quesitos:

1) identifique discriminadamente, relativamente ao quadro de fls. 1041, que embasou a lavratura dos itens 01, 03, 04 do auto de infração, dentre os valores da coluna “valor contábil”, quais parcelas correspondem a meras transferências; vendas canceladas; vendas cujas respectivas notas fiscais foram posteriormente retificadas, informando os novos valores; vendas relativas à fase pré-operacional da empresa, passíveis de contabilização no ativo diferido;

2) esclareça, tendo em vista o disposto na Portaria 356 de 05/12/1988, se o câmbio de conversão utilizado para escrituração das saídas a título de exportações no Livro Registro de Saídas é coincidente com aquele utilizado para cálculo da Receita Bruta, informando ainda, em caso de divergência, quais as datas utilizadas como critério para efeitos de conversão em cada caso;

3) esclareça, à vista da alegação da interessada de que reconhecia as exportações, para efeitos de cálculo do lucro real, por critério temporal (data de embarque) diverso daquele adotado na escrituração do Livro de Saída (regida pela saída da mercadoria) se de fato ocorreu a referida divergência, de forma que, em caso afirmativo, seja refeita de forma compatível a comparação entre o valores das exportações informadas na DIRPJ e no livro de saídas;

4) à vista das respostas dos itens antecedentes, acompanhadas das provas necessárias, seja novamente elaborado o quadro de fls. 1041, que apurou omissão de receitas a partir da comparação entre as saídas escrituradas no Livro Registro de Saídas e as receitas informadas na DIRPJ;

5) junte aos autos as provas necessárias à constatação de que o valor de R\$ 3.887.172,17, relativo ao IPI do ano de 2001, teria sido duplamente considerado, haja vista que a cópia do livro registro de saídas de fls. 184/198 mostra-se incompleta para tal fim.

Foi elaborado relatório conclusivo às fls. 1229/1232, que apontou:

a) Em relação ao quesito 1 da diligência, dentre os valores da coluna “valor contábil”, informa que (a.1) quanto ao subitem “meras transferências”, os CFOP relacionados na planilha não englobam as transferências que utilizam CFOP distintos; (a.2) quanto ao subitem “vendas canceladas”, não há registro das mesmas; (a.3) quanto ao subitem “vendas cujas respectivas notas fiscais foram posteriormente, informando novos valores”, o Livro de Registro já contempla as retificações das notas fiscais; (a.4) quanto ao subitem “vendas relativas à fase pré-operacional da empresa, passíveis de contabilização no ativo diferido”, tais vendas são originárias de vendas de bens do ativo permanente.

b) não há divergência entre o câmbio de conversão utilizado para escrituração das saídas a título de exportações no Livro de Registro de Saída e aquele utilizado para cálculo da receita bruta.

c) afirma desconhecer o critério temporal utilizado.

d) não houve divergência apurada, não foi necessária a retificação do quadro apontado.

e) o valor apurado pela fiscalização a título de base de cálculo no valor de R\$ 81.128.296,42, onde já está excluído o valor de IPI e o valor das devoluções, que foi comparado com o declarado na DIRPJ/2002, cujo valor é R\$ 79.819.933,40, ou seja, o IPI já está excluído da receita auferida. Na DIRPJ/2002 Ficha 06 A Linha 16, o contribuinte de novo excluiu o valor do IPI.

Após ciência do referido relatório em 17.02.2006 (fls. 1232 - verso), a Recorrente se manifestou (fls. 1234/1242), apresentando as seguintes alegações, em síntese:

a) A fiscalização não cumpriu a diligência uma vez que se ateu aos mesmos argumentos do relatório que embasou o auto de infração para responder os quesitos elaborados, não tendo sido trazido nenhuma nova informação ou prova para elucidar os julgadores.

b) Em relação ao quesito 1, a fiscalização reproduziu a conclusão do relatório fiscal, deixando de cumprir a diligência.

c) Em relação ao quesito 2, a fiscalização simplesmente se limitou a afirmar a inexistência da divergência, nada mais esclarecendo sobre o ponto.

- d) Em relação ao quesito 3, a fiscalização afirmou desconhecer o critério temporal (data de embarque), baseando-se em normas que não definem qualquer critério temporal, não tendo respondido o quesito, mais uma vez.
- e) Em relação ao quesito 4, não houve modificação do quadro de fls. 1041, uma vez que nenhum dos pontos levantados pela DRJ foi respondido.
- f) Em relação ao quesito 5, nenhum documento foi juntado pela fiscalização para comprovar o valor questionado, sendo apenas reproduzidas as informações da autuação.

Desta forma, os autos foram encaminhados novamente à 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro I, que houve por bem julgar parcialmente procedente o lançamento, retificando o prejuízo fiscal declarado pela Recorrente nos anos-calendário 2001 e 2002, e retificando a base de cálculo negativa da CSLL dos anos-calendário de 2001 e 2002 e também reduzindo os valores reflexos de PIS e COFINS considerados devidos, a multa de 75% e os juros moratórios, em decisão que restou assim emendada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2001,2002

Ementa: RECEITA BRUTA. DEDUÇÕES INDEVIDAS. É da interessada, uma vez intimada, o ônus de demonstrar e comprovar, com documentos hábeis e idôneos, a correção dos valores considerados redutoramente na apuração de sua base tributável. Não sendo realizadas as referidas comprovações, os respectivos montantes devem ser tributados por força do artigo 264 do RIR/1999, que estatui como obrigação acessória da pessoa jurídica a conservação de livros e comprovantes de interesse fiscal.

OMISSÃO DE RECEITAS. Salvo as hipóteses de presunção legal, a autoridade autuante deve fazer de forma inequívoca a prova da existência de receitas auferidas à margem da contabilidade.

GLOSA DE DESPESAS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA REMESSA FINANCEIRA. Dedutíveis são as despesas incorridas, comprovadas, necessárias, normais ou usuais. O efetivo pagamento não é condição de dedutibilidade.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. A presunção de omissão de receitas a partir do passivo fictício exige que seja feita prova, pela autoridade autuante, da contabilização de obrigações cujas exigibilidades não tenham sido comprovadas ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas. A mera constatação de desigualdade entre as variações monetárias lançadas a crédito de passivo e a débito de conta de resultados não configura tal prova.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. Intimações não atendidas possibilitam a configuração de passivo não comprovado.

Lançamento Procedente em Parte.

Preliminarmente, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento entendeu que não restou caracterizado prejuízo à ampla defesa, uma vez que a Recorrente teve amplo acesso aos autos, demonstrando claro entendimento das circunstâncias expostas.

No mérito, quanto à glosa de despesas (item 04 do auto de infração), caberia à autuada o ônus de demonstrar e comprovar a correção de valores considerados redutoramente na apuração da base de cálculo, o que não foi feito, devendo os respectivos montantes ser tributados por força do artigo 264 do RIR/1999. Ainda, cabível também a glosa em razão de não ter sido incluído na receita bruta o valor de R\$ 3.887.172,17, correspondente a IPI, que por ser imposto não cumulativo, não representa exclusão lícita da referida receita, nos termos do artigo 279 do RIR/1999.

Ainda, quanto ao passivo fictício (captações), restou consignado que a Recorrente não foi capaz de comprovar, através de contratos de empréstimos, a existência de passivo.

Os cancelamentos (item 01 e 03, bem como itens 05 e 06) serão tratados no voto quando do julgamento do Recurso de Ofício.

Por fim, em relação aos lançamentos reflexos de PIS, COFINS e CSLL, concluiu-se pela manutenção na mesma proporção em que foi mantida a autuação principal, conforme demonstrativos de fls. 1279/1280.

O contribuinte foi intimado do Acórdão em 19/09/2006 (fl. 1294) e, em 18/10/2006 apresentou Recurso Voluntário (fls. 1298/1314), alegando o que segue:

1-) Quanto às despesas não comprovadas no valor de R\$ 3.887.172,17:

a) as alegações e documentos juntados realmente não foram suficientes para comprovar a legitimidade das despesas, bem como a Recorrente cometeu equívoco ao afirmar que se tratava de venda de sucatas enquanto as despesas se tratavam de créditos concedidos a adquirentes das mercadorias da Recorrente, em decorrência da emissão incorreta das Notas Fiscais – Fatura que ampararam as respectivas saídas.

b) assim como o montante de R\$ 130.707,92 que compõe o valor das receitas de R\$ 1.308.363,02, representava os referidos créditos concedidos a adquirentes cuja glosa foi reconhecida como ilegítima, o montante de R\$ R\$ 3.887.172,17 também decorre de tais créditos. Desta forma, os créditos são decorrentes do mesmo procedimento ocorrido, já explicitado em relação ao valor de R\$ 1.308.363,02.

c) Juntou ao presente Recurso documentos suficientes que comprovam a legitimidade do referido valor, tais como cópia das Notas Fiscais – Fatura (doc. 05), cópia das cartas de correção (doc. 03), cópia das telas de processamento de dados comprovando a concessão de créditos nas contas a receber dos respectivos clientes (doc. 04), cópia dos processos internos, instruídos com cópia das cartas de crédito, das notas fiscais e do registro contábil (doc. 03).

2-) Passivo Fictício referente às captações:

a) Posteriormente à apresentação da defesa administrativa, a Recorrente apresentou petição em 11/07/2006, demonstrando as captações realizadas, os pagamentos de recursos, as variações monetárias ativas e passivas correspondentes e as despesas com juros, conforme cópia anexa (doc. 06). Tal petição provavelmente não fora analisada em 1ª instância.

b) Foi elaborada planilha na qual estão discriminadas, mês a mês, as captações nacionais, as despesas e os encargos incorridos pela empresa em decorrência dos empréstimos firmados internamente com as instituições brasileiras (doc. 07). Ainda, em complementação, foi elaborada outra planilha resumo na qual foi consolidado, mês a mês, o total das captações feitas pela Recorrente, os juros incorridos e o saldo a pagar em decorrência dos empréstimos (doc.08).

c) Os valores das captações, descritos na planilha, estão devidamente registrados na contabilidade, notadamente nas fichas do Livro Razão das contas nas quais as captações e os encargos foram contabilizados, conforme documento 09.

d) Junta, exemplificadamente, cópia das ordens expedidas pela empresa às instituições financeiras identificando as captações realizadas em cada linha de crédito e cópia dos informativos emitidos pelas próprias instituições financeiras, comprobatórias da efetiva liberação dos recursos, que suportam a contabilização realizada (doc. 10).

e) O mesmo ocorre com as captações externas, em relação às quais foram juntadas planilhas demonstrando os meses de tais captações, os juros, a taxa adotada, a variação cambial ativa e passiva e o cálculo da variação cambial relativa ao montante da dívida (doc. 11). Ainda, em complementação, foi elaborada planilha com resumo mensal do valor total das captações, variação cambial ativa e passiva e juros (doc. 12).

f) Todas as captações externas, bem como despesas e encargos foram registrados na contabilidade, conforme demonstra as fichas do Razão (doc. 13).

Há recurso de ofício sobre a parcela eximida, nos termos do Acórdão da Delegacia de Julgamento.

Os autos foram encaminhados a esta relatora para julgamento.”

A Oitava Câmara conheceu dos Recursos de Ofício e Voluntário e decidiu por converter o julgamento em diligência, a fim de que:

Quanto à glosa no montante de R\$ 3.887.172,17:

A.1) Circularizar, ainda que por amostragem, os destinatários das notas de crédito constantes dos autos, conforme constante neste voto, desde que relacionadas às Notas Fiscais originárias, perquirindo se os destinatários de fato receberam e contabilizaram tais notas de crédito.

A.2) Verificar e quantificar os valores constantes das notas de crédito com o montante glosado no lançamento, demonstrando eventual diferença, se existente.

A.3) Verificar e quantificar, se em caso, o montante do IRPJ eventualmente incluso no valor de R\$ 3.887.172,17, glosado.

Quanto ao passivo fictício:

B.1) A partir dos documentos das instituições financeiras que compõem o “doc.10” e o “doc.14”, ambos do Anexo XXIII, verificar se a soma daqueles financiamentos, correspondem à totalidade do passivo considerado fictício pela fiscalização. Em caso negativo, esclarecer se correspondem ao menos à parte daquele passivo fictício, quantificando o montante constante dos documentos anexos citados, relativos ao lançamento.

A fim de realizar a diligência determinada, a autoridade fiscal intimou as empresas LUNICORTE INDÚSTRIA E COM. DE LAMINADOS LTDA; VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA.; FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.; FIAT AUTOMÓVEIS AS.; INDÚSTRIA NACIONAL DE AÇOS LAMINADOS INAL AS.; KOFAR PRODUTOS METALURGICOS LTDA.; ZAMPROGNA S/A IMPORTAÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA, COMPANHIA MINEIRA DE METAIS; DANICA DOORS SISTEMAS DE FECHAMENTO LTDA.; e TEKNO S A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, a fim de que tais empresas apresentassem a escrituração contábil e fiscal de diversas notas de crédito emitidas pela Recorrente, todas referentes ao ano-calendário de 2001.

A fiscalização elaborou as planilhas de fls. 2.181/2.189, em resposta aos referidos itens de diligência, com base nos documentos fornecidos pela empresas intimadas.

À fls. 2.180, o contribuinte foi intimado para se manifestar acerca dos documentos juntados ao processo, bem como das planilhas de fls. 2.181/2.189, elaboradas pela fiscalização (A.R. de fls. 2.190). O contribuinte não se manifestou conforme informa a autoridade fiscal.

O relatório conclusivo da diligência foi elaborado às fls. 2.191/2.191, no qual a autoridade fiscal concluiu o seguinte:

No exercício das funções de Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil, INFORMAMOS os fatos abaixo discriminados em relação à solicitação contida no processo administrativo fiscal supramencionado fl. 1871/1872.

Em atendimento ao solicitado temos a informar o seguinte:

A) Quanto à glosa no montante de R\$ 3.887.172,17:

A.A1) Circularizar, ainda que por amostragem, os destinatários das notas de crédito constantes dos autos, conforme constante neste voto, desde que relacionadas as Notas Fiscais originárias, perquirindo se os destinatários de fato receberam e contabilizaram tais notas de crédito.

R. Expedido Termo de Diligência Fiscal/Solicitação de Documentos a partir das fl. 1874 até as fl. 2180, cujo resumo está às fl. 2181 até as fl. 2188

Às fl. 2188 relatamos que nenhuma empresa regularmente intimada demonstrou a sua contabilização e escrituração fiscal das NC; relatamos ainda que o montante das NC apresentadas pela empresa Galvasud é de R\$ 418.311,67 (várias cópias apresentadas pela empresa Galvasud estavam repetidas nos diversos anexos).

A.A2) Verificar e quantificar os valores constantes ds NC com o Montante glosado no lançamento, demonstrando eventual diferença, se existente.

R. Diferença de R\$ 3.468.860,50 (fl. 2188).

A.A3) Verificar e quantificar, se em caso, o reflexo para o IRPJ dos valores quantificados na resposta ao item A.A2.

R. Item prejudicado. Esta fiscalização não quantificou o reflexo para o IRPJ em virtude de a Decisão deste item interagir com os demais. Assim, a Delegacia de Julgamento deverá fazer o cálculo correto deste e dos demais reflexos ao final do julgamento.

B) Quanto ao passivo fictício:

B.B1) A partir dos documentos das instituições financeiras que compõe o doc 10 e o doc 14, ambos do anexo XXIII, verificar se a soma daqueles financiamentos, correspondem a totalidade do passivo considerado fictício pela fiscalização. Em caso negativo, esclarecer se correspondem ao menos à parte daquele passivo fictício, (segue) quantificando o montante constante dos documentos anexos citados, relativos ao lançamento.

R. Total dos documentos apresentados pela empresa Galvasud, R\$ 3.689.912,13 (fl. 2189) correspondente ao ano-calendário de 2001. Valores não comprovados: R\$ 17.611.272,65 e R\$ 27.361.306,26, anos-calendário de 2001 e 2002 (fl. 2189).

Estes documentos não atendem aos critérios normalmente aceitos que são: coincidentes em datas e valores, expedido por instituição financeira (extratos bancários, contratos de câmbio registrados no Banco Central do Brasil, língua portuguesa ou traduzidos por tradutor juramentado etc).

Atendemos aos quesitos formulados, deles dando ciência ao contribuinte que não se manifestou (fl. 2190).

Remetidos os autos para a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, Primeira Seção de Julgamento do CARF, resolveram os membros do colegiado em converter novamente o julgamento em diligência.

Conforme entendimento da Câmara, desta vez a nova diligência seria necessária para esclarecer contradições suscitadas pela própria DRJ, conforme a passagem extraída do voto, que reproduz passagem do Acórdão da DRJ:

(...) as afirmações contidas no relatório conclusivo da diligência realizada não são suficientemente claras, uma vez que ao mesmo

tempo em que a autoridade autuante afirma não haver divergências entre os critérios de escrituração do livro registro de saídas e da receita bruta, afirma também que as defasagens foram computadas em contas de variações cambiais e, posteriormente, alega ainda desconhecer o critério baseado no câmbio válido na data de embarque, conforme determinação da Portaria 356/1998” (fls. 2.281)

Desta feita, diante das contradições verificadas e para evitar quaisquer dúvidas quanto à validade e legalidade do lançamento, a Câmara decidiu realizar nova diligência específica para que as seguintes providências fossem adotadas:

(i) Esclarecer a contradição apontada pela DRJ

(ii) Aprofundar melhor a investigação do conjunto probatório referente a essa infração, e se for o caso, apresentar outras informações e esclarecimentos que entender pertinentes à solução da lide.

(iii) elaboração de Relatório Conclusivo, por parte da Autoridade Fiscal, das verificações efetuadas nos itens anteriores.

Quanto à questão da Glosa de Despesas Financeiras, também firmou-se entendimento no sentido de que as seguintes providências deveriam ser tomadas pela Fiscalização:

(i) Enumerar a glosa de despesa financeira relativa aos empréstimos KFW – Sênior 1 e KFW – Mezzanine, que foram canceladas no acórdão recorrido, demonstrando se estão individualizadas no lançamento.

Às fls. 2284/2285 constata-se Termo de Diligência / Solicitação de Documentos, no qual pede-se:

(i) Apresentação de planilha referente ao ano-calendário de 2001 contendo, no mínimo, os seguintes itens: data, valor, número da nota fiscal de saída para o Exterior, CFOP, data de embarque, contrato de câmbio, Guia de Exportação, taxas de câmbio (data da emissão da nota fiscal e da data do embarque) – matriz e filiais;

(ii) Livro registro de saídas – matriz e filiais;

(iii) Todos os documentos suporte elencados no item i.

Às fls. 2638 foi elaborado o relatório conclusivo da 2ª Diligência solicitada, o qual concluiu o seguinte:

“1. em atendimento ao comando de fl. 2280 do volume XII, item 2.2 de fl. 2278 a 2280, vem ‘esclarecer a contradição apontada pela DRJ’, contradição esta provocada pela falta de apresentação da data de embarque das mercadorias para o exterior, conforme portaria 356/1988, a qual foi pleiteada pela empresa na sua impugnação.

Regularmente intimada e após diversos pedidos de prorrogações por parte da empresa, até a presente data só foram apresentados aproximadamente 35% do solicitado, concluímos que a geração da planilha anexa denominada “RELATÓRIO DA DILIGÊNCIA ITEM 2.2 FL. 2278 VOL XII”

Tendo em vista que só temos conhecimento das datas de embarque de aproximadamente 35% do montante da receita de exportação que promoveriam uma ‘redução não definitiva’ desta receita no valor de R\$513.054,39 a título de ‘variação cambial’ (...)

Denominamos este valor de redução não definitiva em virtude de que no fechamento da tabela elaborada por esta fiscalização, a mesma poderá até se tornar em acréscimo a receita de exportação, que foi objeto do auto de infração.

2. em atendimento ao comando de fl. 2280 do volume XII, GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS, em que o CARF determinou: ‘Enumerar a glosa de despesas financeiras relativas aos empréstimos KFW – Sênior 1 e KFW – Mezzanine, que foram cancelados no acórdão recorrido, demonstrando se estão individualizados no lançamento’.

Em cumprimento à determinação acima, informamos que os valores da glosa (item 005 – GLOSA DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS VARIAÇÃO MONETÁRIA – fl. 1042/1043 – vol. VI) efetuada por esta fiscalização não estão individualizados no lançamento.

Enumeramos os valores da referida glosa referente à KFW Sênior 1 e KFW Mezzanine que estão às fls. 1034 do vol. VI – título GALVASUD S.A. – e ratificado pela mesma empresa no item 77 da sua impugnação, fl. 1133 a 134 do vol. VI. e resumidas no quadro abaixo, cujos valores foram cancelados no acórdão recorrido de fl.s 1276 do vol. VII subitem 3.2; este subitem refere-se ao item 3 de fl. 1273 do vol. VII, o qual, por sua vez, vem a ser o mérito dos itens 02 a 05 do auto de infração:

Ano-calendário		2001		2002
KFW Sênior 1	R\$	10.619.595,89	R\$	16.052.798,77
KFW Mezzanine	R\$	6.848.829,15	R\$	10.650.198,20

Às fls. 2662/2664, a contribuinte apresentou as seguintes respostas:

No tocante à solicitação de informações em planilha eletrônica com valor, data, número da nota fiscal de saída para o exterior, CFOP, data de embarque, contrato de câmbio, Guia de Exportação e taxas de câmbio a fim de compor os totais das notas fiscais emitidas em 2001, foi enviada uma mídia (CD-ROM) contendo parcialmente as informações compiladas conforme os parâmetros da planilha. Contudo, alega a contribuinte que, por se tratarem de documentos antigos, não foi possível atender por completo a solicitação no prazo estabelecido. Assim, a fim de comprovar os valores declarados em DIPJ e SISCOMEX, foi desenvolvida uma planilha contendo os valores informados em: (i) Registros de Exportações; (ii) Contratos de Câmbio e; (iii) Contas do Razão.

Quanto à glosa de despesas financeiras, a contribuinte informa que essa se deu *“em virtude de só ter apresentado à fiscalização cópia dos contratos e aditivos dos empréstimos e financiamentos, traduzidos por tradutor juramentado, porém não apresentando os contratos de câmbios e avisos de créditos e os respectivos comprovantes de pagamentos dos anos-calendários de 2001 e 2002, que justificassem as despesas. Os valores glosados na DIPJ foram obtidos a partir dos balancetes apresentados à época pela Requerente.”* (fls. 2664)

Contudo, salienta que os contratos são válidos e as despesas passíveis de dedutibilidade pois:

(i) Em 1999 a GALVASUD realizou captações de recursos junto à KFW na modalidade Mazzanine e Sênior conforme comprovam contratos celebrados à época e telas extraídas do SISCOMEX

(ii) junta cópias dos contratos de câmbio e venda firmado junto ao Unibanco no qual é possível comprovar a liquidação de parte do financiamento em ano posterior ao período fiscalizado (2003), de forma a comprovar a validade das captações e a possibilidade de dedutibilidade das despesas.

(iii) anexou os razões que comprovam a abertura de cada uma das despesas, demonstrando a individualização de cada lançamento.

Às fls. 2806 o processo foi encaminhado para o CARF, para prosseguimento do julgamento, tendo sido atendida a Resolução de nº 1401-000.064 – 4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

Início o Voto pelo Recurso de Ofício

Quanto à omissão de receitas (itens 01 e 03 do auto de infração), os valores foram apurados pela comparação entre as receitas escrituradas no Livro de Registro de Saídas e as consignadas na DIPJ, tendo sido os montantes omitidos analisados pela natureza da venda – para o mercado interno ou externo.

Desta forma, no tocante às vendas para o mercado interno, a fiscalização não logrou êxito em comprovar as diferenças por ela suscitadas e contrapor a justificativa dada pela Recorrente de que as diferenças decorreriam de créditos concedidos a clientes para ajuste de valores equivocadamente lançados em notas fiscais-faturas e em livros de saídas e vendas de sucatas na fase pré-operacional. Assim, considerando o princípio da legalidade, cancelou-se a parcela tributada por incerteza na ocorrência do fato gerador.

Também concluo que não merece reparos a r. decisão recorrida ao cancelar as exigências relativas às vendas para o mercado interno, em razão de insuficiente instrução probatória. Como bem salientou a r. decisão recorrida, constatou-se que as somas dos valores consignados nas cópias dos livros registros de saídas, fls. 184/189, não coincidem com os montantes considerados na tabela de fls. 1041, que embasou o cálculo da base tributável da suposta omissão de receitas. Soma-se a isto o fato de não ter sido juntado aos autos, a cópia integral do livro Registro de saídas.

Em segundo lugar, no tocante às vendas para o mercado externo, a fiscalização também não foi clara em demonstrar a omissão de receitas, sendo, portanto, possíveis e prováveis as alegações de que há defasagem entre a saída da mercadoria do estabelecimento e o reconhecimento da receita de exportação, pelo que a autoridade fiscalizadora não poderia ter presumido a ocorrência de fato gerador. Mais uma vez tendo em vista a incerteza, a DRJ cancelou a parcela relativa à omissão de receitas de exportação.

Nesse ponto, quando pautado o processo para julgamento, em 24 de fevereiro de 2011, curvei-me ao entendimento da câmara de que nova diligência seria necessária para tratar especificamente acerca do item “venda para mercado externo”. Transcrevo o quanto exposto naquele voto:

“Em relação a esse item a fiscalização encontrou omissão de receitas a partir da divergência constatada entre os valores escriturados no livro registro de saídas e os montantes informados na DIP’J, a título de receitas de exportação. A recorrente justifica tal divergência argumentando que decorreria da variação cambial correspondente ao período compreendido entre a data da saída da mercadoria do estabelecimento industrial e a data do seu efetivo embarque. É que as receitas de exportação eram por ela reconhecidas pelo câmbio vigente na data do embarque. É que as receitas de exportação eram por ela reconhecidas pelo câmbio vigente na data do embarque, enquanto o registro do livro de saídas baseava-se no câmbio da efetiva saída do estabelecimento . De tal procedimento decorriam divergências. Tal procedimento estaria embasado em ato normativo, conforme alegações, na IN 28/94 e na Portaria 356/1988. A DRJ converteu o julgamento em diligência nos seguintes termos: (...) De fato a referida Portaria ainda em vigor, assim, dispõe em seu item primeiro: a receita bruta da venda nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso

em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

Tendo em vista a norma estatuída no ato administrativo acima referido, a alegação apresentada pela impugnante em sua peça de defesa, o fato de não terem sido formalizadas intimações, ao longo da auditoria, visando, especificamente, esclarecer possíveis divergências entre o livro de saídas e a DIPJ e diante da constatação de que a defasagem de valores tida, pela autoridade fiscal, como omissão de receitas, poderia ter origens diversas, foi solicitada pela diligência ao órgão responsável pela atividade de lançamento, para que este, através de seus agentes, efetuasse as verificações necessárias à certeza da ocorrência do fato gerador. Aquele órgão foi solicitado especificamente que:

(...)

3 - esclareça, tendo em vista o disposto na Portaria 356 de 05/12/1988, se o câmbio de conversão utilizado para escrituração das saídas a título de exportações é coincidente com aquele utilizado para cálculo da receita bruta, informando, ainda, em caso de divergência, quais as datas utilizadas como critério para efeito de conversão em cada caso;

4 - esclareça, à vista da alegação da interessada de que reconhecia as exportações, para efeitos de cálculo do lucro real, por critério temporal (data de embarque) diverso daquele adotado na escrituração do livro registro de saídas (regida pela saída da mercadoria) se de fato ocorreu a referida divergência, de forma que, em caso afirmativo, seja refeita de forma compatível a comparação entre os valores das exportações informadas na DIPJ e no livro registro de saídas.

Em resposta às indagações formalizadas, o agente designado pelo órgão competente para a realização da diligência assim manifestou-se (fls. 1239):

(...) 2 - Em esclarecimento sobre o câmbio de conversão utilizado para escrituração das saídas a título de exportações no livro registro de saída, é coincidente com aquele utilizado para cálculo da receita bruta, afirmo não haver divergência conforme o disposto na Portaria 356/88; o contribuinte registrou as diferenças havidas em contas específicas de variações cambiais;

3 - em esclarecimento a este item, informo desconhecer o denominado critério temporal (data de embarque); o critério utilizado é o do inciso II do art. 116 do CTN c/c arts. 277, 278 e 280 do RIR/99

A DRJ então aponta uma contradição na resposta do fiscal o que, associado à falta de “qualquer intimação fiscal ou nova verificação nos livros e documentos capazes de solucionar as dúvidas suscitadas”, provocou, no dizer da DRJ “(...) a incerteza, no caso concreto, quanto a efetiva ocorrência e quantificação do fato gerador, concluo pelo cancelamento da

parcela da exigência relativa a omissão de receitas de exportação”.

Eis as palavras da DRJ apontando a contradição:

“(…) as afirmações contidas no relatório conclusivo da diligência realizada não são suficientemente claras, uma vez que ao mesmo tempo em que a autoridade autuante afirma não haver divergências entre os critérios de escrituração do livro registro de saídas e da receita bruta, afirma também que as defasagens foram computadas em contas de variações cambiais e, posteriormente, alega ainda desconhecer critério baseado no câmbio válido na data de embarque, conforme determinação da Portaria 356/1988”

Nesse contexto, diante das contradições verificadas, e para que não paire dúvidas quanto à validade e legalidade do lançamento, a Câmara requer a realização de uma nova diligência específica para que sejam adotadas as seguintes providências pela Fiscalização:

- Esclarecer a contradição apontada pela DRJ*
- Aprofundar melhor a investigação do conjunto probatório referente a essa infração e se for o caso, apresentar outras informações ou mesmo intimar o contribuinte a apresentar novas informações e esclarecimentos que entender pertinentes à solução da lide.*
- a autoridade fiscal deverá elaborar relatório conclusivo das verificações efetuadas nos itens anteriores.”*

Em atendimento à resolução, o termo de encerramento de diligência esclareceu que a contradição apontada pela DRJ teria sido provocada pela falta de apresentação da data de embarque das mercadorias para o exterior, conforme portaria 356/1988, informando que o contribuinte, regularmente intimado, só conseguiu apresentar aproximadamente 35% do solicitado. Com isso, concluiu a diligência que “tendo em vista que só temos conhecimento das datas de embarque de aproximadamente 35% do montante da receita de exportação que promoveriam uma ‘redução não definitiva dessa receita no valor de R\$ 513 054,39 a título de variação cambial’”. A fiscalização denominou a redução de não definitiva porque alegou que em uma conclusão total da planilha, tal poderia se tornar até um acréscimo a receita de exportação que foi objeto do auto de infração, alegação esta desprovida de qualquer fato comprobatório.

A despeito da nova diligência requerida e da sua resposta, entendo que não merece reparos a r. decisão recorrida. Isto porque, a fiscalização tributária teve-se a comparação entre o livro de saídas relativamente a vendas para o mercado externo e a receita bruta declarada. Com a resposta da diligência, apesar de partir de apenas 35% das comprovações de embarque, restou evidente que existe provável disparidade entre o câmbio de conversão utilizado para registro do livro de saídas e o câmbio de conversão utilizado para cálculo da receita bruta. Se a d. fiscalização tivesse observado o quanto alegado pelo contribuinte e a sistemática da Portaria 356/88 por ele pleiteada, então a redução deveria se dar tão somente no montante em que comprovada a divergência pela apresentação da data de embarque das mercadorias para o exterior. Ocorre que, quando do lançamento tal fato não foi

observado, tendo sido ignorada a divergência entre os critérios de conversão, divergência esta que como bem tratado pela DRJ restou admitida na primeira diligência, ainda que de forma contraditória. Nesse passo, alterar agora o fundamento para efetivamente complementar a instrução do lançamento não me parece adequado. Isto, aliado ao quanto já exposto sobre a probabilidade da divergência se explicar pela conversão cambial, voto por manter o cancelamento da exigência fiscal relativa a vendas para o mercado externo, conforme perpetrado pela DRJ.

Em relação à glosa de despesas e omissão de receitas apuradas em função da falta de comprovação dos gastos e do passivo, respectivamente (itens 02 e 05 do auto de infração), entendeu a DRJ que não houve fundamento suficiente para a glosa de despesas financeiras, uma vez que a falta de apresentação dos comprovantes de pagamentos das despesas poderia indicar que as efetivas remessas financeiras não foram efetuadas, o que não influencia a dedutibilidade dos valores em questão já que são dedutíveis as despesas incorridas, segundo o regime de competência, e não apenas as pagas. Ademais, também em razão de que não foram questionadas a efetividade dos empréstimos escriturados no passivo e a necessidade do empréstimo para o desenvolvimento das atividades da empresa, cancelou-se a exigência da referida parcela.

É fato que para que uma despesa seja dedutível, primeiro deve ser comprovada, inclusive com a demonstração de que determinado serviço foi efetivamente prestado ou que o bem foi adquirido em benefício da pessoa jurídica. Ocorre que, no presente caso, não foi questionada a efetividade ou a necessidade dos empréstimos escriturados no passivo, sendo certo que as despesas financeiras oriundas dos contratos firmados são incorridas pelo mero decurso de tempo, independentemente do trânsito financeiro.

Pelo exposto, entendo que não merece reparos, também nesta parte, a r. decisão recorrida.

No tocante ao passivo fictício (valores relativos a juros, variações cambiais e monetárias), também houve o cancelamento do lançamento, desta vez em razão da ausência de premissas previstas em lei como necessárias à presunção de omissão de receitas. Nesse ponto, foram apresentados os contratos de empréstimo suficientes a validar o passivo, sem que fosse levantada qualquer dúvida sobre a efetividade das operações de crédito. O que ocorreu é que, a despeito de eventual desigualdade entre as variações monetárias e juros passivos lançados a crédito no passivo e a débito de despesa, não foi identificado qual parcela do passivo estaria eventualmente a descoberto e tampouco foram analisados os valores em relação aquilo que é de fato devido em decorrência dos índices previstos contratualmente comparando-os com aqueles montantes escriturados. O mesmo se passa em relação às despesas financeiras, para as quais não houve questionamento acerca da efetividade dos empréstimos escriturados no passivo, sendo, portanto, insubsistentes as respectivas glosas de variação monetária passiva ou cambial. Neste ponto, permito-me transcrever conclusão do acórdão recorrido às fls. 1276 (fl. 23 da decisão):

Desta forma, não havendo sido questionada a efetividade dos empréstimos escriturados no passivo, as despesas financeiras dele decorrentes são incorridas pelo mero decurso de tempo, conforme previsão contratual, independentemente do trânsito financeiro. Tal comprovação, no caso, se dá tão somente pelo contrato apresentado. Não havendo, tampouco, sido questionada a necessidade do empréstimo para o desenvolvimento das

atividades da empresa, dedutíveis são, a princípio, as despesas que dele decorrem.

Por fim, em relação aos lançamentos reflexos de PIS, COFINS e CSLL, concluiu-se pela manutenção na mesma proporção em que foi mantida a autuação, conforme demonstrativos de fls. 1279/1280, pelo que voto por NEGAR provimento ao Recurso de Ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Quanto ao Recurso Voluntário, resta a apreciação relativa à glosa de despesas não comprovadas (item 004 do lançamento) e ao passivo fictício correspondente às captações (parte do item 002), já que a acusação de passivo fictício relativa a juros, variações cambiais e variações monetárias foi cancelada e já tratada no Recurso de Ofício, sendo que o passivo fictício remanescente possui reflexos para o PIS e para a COFINS.

Neste passo, verifico que o contribuinte, com o intuito de facilitar a apreciação dos documentos, protocolou em 03/06/2008, petição esclarecendo a localização nos autos dos seguintes documentos:

<u>Doc. Do Recurso</u>	<u>Finalidade</u>	<u>Localização nos Autos</u>	
1	Termo de ciência da decisão recorrida	fls. 1318/1351	Volume VII
2	Documentação relativa ao arrolamento	fls. 1353/1390	Volume VII
		fls. 1393/1532	Volume VIII
3	Notas fiscais e correspondentes cartas de correção reduzindo seus valores	fls. 58/199	Anexo XVIII
		fls. 33/56	Anexo XVIII
		fls.02/199	Anexo XIX
		fls. 02/198	Anexo XX
		fls. 02/169	Anexo XXI
		fls. 02/198	Anexo XV
		fls. 02/199	Anexo XVI
		fls. 02/125	Anexo XVII
		fls. 117/166	Anexo XXII

4	Telas dos registros contábeis comprovando a concessão de créditos aos clientes	fls. 127/199 fls. 02/32 fls. 37/82	Anexo XVII Anexo XVIII Anexo XXIV
5	Notas fiscais que ampararam as vendas de produtos com valor superlativo	fls. 84/198 fls. 170/199 fls. 02/115 fls. 02/199 fls. 02/120 fls. 02/167	Anexo XXIV Anexo XXI Anexo XXII Anexo XXV Anexo XXVI Anexo XXVII
6	Petição protocolizada em 11/07/06, demonstrando as captações realizadas, pagamentos dos recursos, as variações monetárias ativas e passivas correspondentes e as despesas com juros	fls. 161/170 fls. 02/258	Anexo XXII Anexo XIV
7	Planilhas de captações mensais, bem como de despesas e encargos incorridos nos empréstimos nacionais (Unibanco, Finame e BNDES)	fls. 173/180	Anexo XXI
8	Planilha resumo mensal consolidando captações, juros, saldo a pagar dos empréstimos nacionais	fls. 182/183	Anexo XXII
9	Fichas do razão com contabilização das captações e encargos correspondentes aos empréstimos nacionais	fls. 185/200 fls. 04;31/35 fls. 02/05	Anexo XXII Anexo XXIV Anexo XXIII
10	Ordens da empresa às instituições financeiras identificando cada linha de crédito e informativos emitidos pelas instituições financeiras comprobatórios da efetiva liberação dos recursos	fls. 07/30	Anexo XXIII
11	Planilhas de captações mensais, bem como de despesas e encargos incorridos nos empréstimos estrangeiros (KFW)	fls. 32/37	Anexo XXIII
12	Planilha resumo mensal consolidando captações, juros e saldo a pagar dos	fls. 39/40	Anexo XXIII

	empréstimos estrangeiros		
13	Fichas do razão com a contabilização das captações e encargos correspondentes aos empréstimos estrangeiros	fls. 05/30 fls. 42/76	Anexo XXIV Anexo XXIII
14	Informes da instituição KFW com as captações, juros correspondentes, evolução do saldo decorrente dos juros, liberações realizadas, pagamentos efetuados; ordens de liberação dos recursos emitidas pela empresa; e, por fim, planilha com o resumo geral das captações internas e externas	fls. 78/188	Anexo XXIII

Após retorno de diligência, passo a análise dos itens 004 e 002 do lançamento.

1-) Glosa de despesas não comprovadas (item 004 do lançamento)

Conforme consta da decisão recorrida, a Recorrente teria sido intimada e reintimada a “demonstrar a composição do item 16, ficha 06 – A, constante da DIPJ /2002”, no valor de R\$ 3.887.172,17.

Em resposta às solicitações fiscais, foram apresentados apenas os documentos de fls. 165/169, que informa tratar de dedução da receita bruta – IPI. Não trouxe, a este respeito, documentação hábil e idônea a demonstrar o alegado. Além disto, o IPI incidente sobre saídas, por se tratar de tributo indireto e não cumulativo, não corresponde à exclusão lícita da receita.

Na impugnação, a ora Recorrente esclarece que se trata de venda de sucatas na fase pré-operacional da empresa. Expressamente afirma às fls. 1150 que os referidos ingressos financeiros não teriam sido registrados como receita, mas sim a créditos em rubrica do ativo diferido, a título redutor das despesas pré-operacionais.

Por outro lado, no Recurso Voluntário, o contribuinte reconheceu que os documentos apresentados na defesa não foram suficientemente claros, pois a Recorrente teria se equivocado ao afirmar que se tratava de venda de sucata, sendo que, em verdade, corresponderia a créditos concedidos a adquirentes das mercadorias da Recorrente, em decorrência da emissão incorreta das Notas Fiscais fatura que ampararam as respectivas saídas.

Neste sentido, transcreve-se trecho do Recurso (fls. 1306):

“Parte das vendas dos produtos industrializados pela Recorrente decorre de contratos de fornecimento com preços preestabelecidos, os quais devem ser mantidos pelo lapso de tempo ou volume contratados. Por outro lado, a Recorrente também realiza venda não vinculadas a contratos de fornecimento por prazo certo e, nestes casos, seus preços de venda são fixados, a cada operação, de conformidade com as regras de mercado, ficando sujeitos a revisão em função de variações de custos e outros elementos.”

Pois bem, em determinados períodos em que reajustou seus preços, a Recorrente, por falhas no cômputo de informações nos seus sistemas de processamento de dados, acabou por emitir algumas das notas fiscais destinadas a amparar vendas realizadas no âmbito de contratos de fornecimento por prazo certo, com preços superiores aos contratados. Em outros casos, as peças adquiridas estavam danificadas, tiveram suas características afetadas, ou sofreram qualquer outro problema que veio a efetuar seu valor de mercado.

Nessas ocasiões, os respectivos adquirentes, tão logo recebiam as mercadorias e tomavam conhecimento do faturamento superlativo, contestavam, como base em seus contratos, o preço praticado, recusando-se ao pagamento do valor excedente.

Em vista da necessidade de acolher as reclamações dos adquirentes por força dos contratos firmados, e na impossibilidade de cancelar as Notas fiscais – Fatura emitidas nessas operações (porque tais documentos já haviam amparado a saída de produtos, sendo legalmente vedado o cancelamento nessas circunstâncias), a Recorrente cuidou de adotar o procedimento de regularização de incorreções em documentos fiscais previsto na legislação do IPI.

Assim sendo, as reclamações recebidas dos adquirentes davam origem a processos internos para constatação do equívoco. Verificada a incorreção, eram enviadas a todos remetentes cujas Notas Fiscais – Fatura haviam sido emitidas em valor superior ao contratado, carta de correção, comunicando o equívoco no valor exigido. Comprova o alegado a cópia dos processos abertos internamente (doc. 03)”

Coube, portanto, analisar a documentação trazida pela Recorrente, a fim de verificar se esta é capaz de comprovar que as despesas corresponderiam a créditos concedidos a adquirentes das mercadorias da Recorrente, em decorrência da emissão incorreta das Notas Fiscais fatura que ampararam as respectivas saídas. Neste sentido, o contribuinte apresenta notas fiscais e correspondentes cartas de correção reduzindo seus valores, bem como telas dos registros contábeis comprovando a concessão de crédito aos clientes, além de notas fiscais que ampararam as vendas de produtos com valor superlativo (docs. 2 a 5).

O Recurso Voluntário foi convertido em diligência justamente para analisar os documentos que supostamente amparavam as despesas acima descritas. Neste passo, a fiscalização apresenta planilhas de fls. 2.181/2.188, no qual conclui que nenhuma empresa regularmente intimada demonstrou a contabilização e escrituração fiscal das Notas de Crédito. Relatou-se, todavia, que das Notas de Crédito apresentadas pela empresa Galvasud somou-se o total de R\$ 418.311,67, asseverando que tal valor foi apurado diferentemente do alegado pela Recorrente, porque várias cópias apresentadas estavam repetidas nos anexos. Em continuidade à diligência requisitada, a partir da quantificação dos valores constantes das Notas de Crédito, com os valores totais glosados, a glosa passaria de R\$ 3.887.172,17, para R\$ 3.468.860,50 (fls. 2.188).

Neste passo, acolhendo o valor quantificado pela diligência, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para retificar o montante da glosa relativo ao item 004 do lançamento, considerando a comprovação do valor de R\$ 418.311,67.

2-) Passivo fictício correspondente às captações (parte do item 002 do lançamento)

O lançamento relativo ao passivo fictício - captações teria sido efetuado a partir de demonstrativo de cálculo (fls. 172/175), elaborado pela própria interessada em coluna denominada "captações". Isto porque o contribuinte manteve em seu passivo obrigações registradas contabilmente nos seus respectivos anos-calendário e cuja exigibilidade não logrou comprovar, apesar de ter sido intimado e reintimado. Neste sentido, esclarece a tabela de fls. 1043/1044. Conforme relatado na r. decisão recorrida, os contratos de empréstimos juntados aos autos não correspondem à novas captações de recursos realizadas nos anos e com as partes indicadas, não sendo, portanto, hábeis a respaldar o passivo escriturado.

Sugeriu-se a análise dos seguintes documentos, listados às fls. 1309/1310, os quais correspondem aos documentos 07 a 13:

a) Planilha na qual estão discriminadas, mês a mês, as captações nacionais, as despesas e os encargos incorridos pela empresa em decorrência dos empréstimos firmados internamente com as instituições brasileiras (doc. 07).

b) Planilha resumo na qual foi consolidado, mês a mês, o total das captações feitas pela Recorrente, os juros incorridos e o saldo a pagar em decorrência dos empréstimos (doc.08).

c) Fichas do Livro Razão das contas nas quais as captações e os encargos foram contabilizados (doc. 09).

d) Cópia das ordens expedidas pela empresa às instituições financeiras identificando as captações realizadas em cada linha de crédito e cópia dos informativos emitidos pelas próprias instituições financeiras, comprobatórias da efetiva liberação dos recursos, que suportam a contabilização realizada (doc. 10).

e) Planilhas demonstrando os meses das captações, os juros, a taxa adotada, a variação cambial ativa e passiva e o cálculo da variação cambial relativa ao montante da dívida (doc. 11).

f) Planilha com resumo mensal do valor total das captações, variação cambial ativa e passiva e juros (doc. 12).

g) Fichas do Razão em que todas as captações externas, bem como despesas e encargos foram registrados (doc. 13).

Em resposta, a diligência relatou que do total dos documentos apresentados pela empresa Galvasud, apenas R\$ 3.689.912,13 estariam comprovados, sendo certo que não restaram comprovados R\$ 17.611.272,65 e R\$ 27.361.306,26 (anos-calendário de 2001 e 2002 respectivamente). Ainda, segundo relatou a fiscalização, a maior parte dos documentos

apresentados “*não atendem aos critérios normalmente aceitos que são: coincidentes em datas e valores, expedido por instituição financeira (extratos bancários, contratos de câmbio registrados no Banco Central do Brasil, língua portuguesa ou traduzidos por tradutor juramentado, etc.)*”.

Cumpre esclarecer que o contribuinte, devidamente intimado, não se manifestou acerca das conclusões da diligência, sendo certo ainda que, desde a decisão recorrida, o contribuinte foi intimado e reintimado a esclarecer as novas captações, ressaltando-se que os contratos de empréstimos juntados aos autos não correspondem a novas captações de recursos realizados nos anos e com as partes indicadas.

O julgamento do referido processo foi pautado para o mês de dezembro de 2010, quando após debate sobre questão probatória, foi requerida vista pelo Conselheiro Alexandre Alkmim. Naquela oportunidade, porquanto pautado o processo na sessão de janeiro de 2011, recebi protocolo de petição apresentada pelo Recorrente que, inclusive, requereu a juntada de provas. Considerando que não há novo argumento e os documentos juntados já constavam dos autos, não foi necessária abertura de vista para a d. Fazenda Nacional.

No entanto, curvei-me a posição da colenda Câmara no sentido de requerer novamente diligência para, nesse aspecto, ter providenciado o seguinte, conforme voto da diligência: “*(i) Enumerar a glosa de despesa financeira relativa aos empréstimos KFW – Sênior 1 e KFW – Mezzanine, que foram canceladas no acórdão recorrido, demonstrando se estão individualizadas no lançamento*”.

Em cumprimento a determinação, a diligência respondeu que os valores da glosa não estão individualizados no lançamento, acrescentando que:

“Enumeramos os valores da referida glosa referente à KFW Sênior 1 e KFW Mezzanine que estão às fls. 1034 do vol. VI – título GALVASUD S.A. – e ratificado pela mesma empresa no item 77 da sua impugnação, fl. 1133 a 134 do vol. VI. e resumidas no quadro abaixo, cujos valores foram cancelados no acórdão recorrido de fl.s 1276 do vol. VII subitem 3.2; este subitem refere-se ao item 3 de fl. 1273 do vol. VII, o qual, por sua vez, vem a ser o mérito dos itens 02 a 05 do auto de infração:”

Ano-calendário		2001		2002
KFW Sênior 1	R\$	10.619.595,89	R\$	16.052.798,77
KFW Mezzanine	R\$	6.848.829,15	R\$	10.650.198,20

Diante da não segregação dos valores, entendo salutar partir da individualização dos valores, de acordo com o Auto de Infração (fls. 1.040 e seguintes), cujo item 002 – omissão de receita/passivo fictício tem por base os seguintes valores:

- Fls. 1.043:

31/12/2001 – R\$ 29.133,86

31/12/2001 – R\$ 3.107.766,82

31/12/2001 – R\$ 21.301.184,78

- Fls. 1.044:

31/12/2002 – R\$ 500.736,56

31/12/2002 – R\$ 27.361.306,26

A partir da análise das fls. acima mencionadas, verifica-se a composição dos valores, a saber:

a) R\$ 29.133.410,86: corresponde ao montante de R\$ 34.036.478,49 (soma da variação cambial de captação Sênior 1 e Mezzanine), excluído o valor de R\$ 4.903.067,63 (relativo à glosa de despesas financeiras).

b) R\$ 21.301.184,78: correspondente à somatória das seguintes captações:

- BNDES: R\$ 2.005.298,11

- FINAME: R\$ 4.843.724,53

- KFW Sênior 1: R\$ 8.390.432,26

- KFW Mezzanine: R\$ 6.061.729,88

Após análise dos documentos, voto por dar parcial provimento ao recurso para excluir o valor de R\$ 2.005.298,11 (BNDES), tendo em vista a prova da liberação do recurso em abril de 2001 pelo Unibanco.

O mesmo ocorre com os valores de FINAME, também liberados pelo Unibanco, no ano-calendário de 2001, na forma como segue:

- R\$ 2.498.167,38 (liberado em duas vezes de R\$ 818.799,17 e R\$ 1.679.368,21).

- R\$ 317.075,34.

- R\$ 1.880.513,32 (liberado em duas vezes de R\$ 63.415,07 e R\$ 1.817.098,25).

- R\$ 63.415,07

- R\$ 84.553,42

c) R\$ 3.107.766,82: correspondente aos juros/variação monetária no total de R\$ 29.624.952,86, diminuído da glosa de despesas financeiras no valor de R\$ 26.517.186,04.

Após análise dos documentos, voto por dar parcial provimento ao recurso para excluir, na proporção do que já não excluído em razão da glosa de despesas financeiras, os valores de juros/variação monetária correspondentes às captações comprovadas do BNDES e FINAME.

d) R\$ 500.736,56: correspondente ao total de R\$ 127.734.478,58, diminuído da glosa de despesas financeiras no montante de R\$ 127.233.742,02. O valor corresponde à variação cambial das captações Sênior 1 e Mezzanine.

e) R\$ 27.361.306,26: correspondente aos valores das seguintes captações:

- FINAME: R\$ 2.796.563,77.

- Unibanco: R\$ 15.000.000,00.

- KFW Mezzanine: R\$ 9.564.742,49.

Após análise dos documentos, voto por dar parcial provimento ao recurso para excluir os valores de FINAME, liberados pelo Unibanco, no ano de 2002, quais sejam: R\$ 1.991.648,36 (composto dos valores de R\$ 862.688,47 e R\$ 1.128.959,91) e R\$ 594.891,91.

Quanto aos valores mencionados acima nos itens (a), (d) e parcialmente quanto ao item (b) e (e), por se tratar de financiamentos da KFW- Sênior e KFW-Mezzanine, os quais não foram devidamente comprovados – esclareço, relativamente às NOVAS CAPTAÇÕES, não se confundindo este item de passivo fictício com aquele de glosa de despesas financeiras - entendo que devem ser mantidos os lançamentos.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, bem como por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, a fim de ajustar o lançamento relativo ao item 004, nos termos do cálculo apresentado na última diligência, para o IRPJ e a CSLL, bem como para excluir do lançamento relativo ao item 002 (omissão de receita – passivo fictício) os valores comprovados, nos termos do voto, dos financiamentos relativos ao FINAME e ao BNDES, mantendo-se no mais a exigência de acordo com as feições já atribuídas pela decisão recorrida. Ressalvo que devem ser aplicadas as exclusões do IRPJ e da CSLL, no que couber, à Contribuição ao PIS e à COFINS.

Sala das Sessões, em 06 de agosto de 2013.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Karem Jureidini Dias

Processo nº 18471.000525/2005-87
Acórdão n.º **1401-001.013**

S1-C4T1
Fl. 57

CÓPIA