



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

Processo nº 18471.002080/2007-31
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1402-000.219 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 08 de outubro de 2013
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Por bem resumir a controvérsia adoto o relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Trata este processo de auto de infração (folhas 1.092 a 1.113 — Vol. VI) emitido pela Delegacia de Fiscalização do Rio de Janeiro, em função de omissão de receita financeira em operações de SWAP liquidadas durante os anos calendário 2002 e 2003, que totalizaram R\$ 10.735.197,66, distribuídos conforme tabela a seguir, acompanhados de multa de ofício de 75% e de juros moratórios a serem calculados até a data do efetivo pagamento.

(.....)

O recebimento do auto de infração, acompanhado do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 1.088 a 1.091), ocorreu em 27/12/2007 (fls. 1.112 e 1.115).

3 Do supracitado termo constam as seguintes informações.

4 A fiscalização foi iniciada em função do acompanhamento de Mandados de Segurança em que o interessado pretendia eximir-se do recolhimento do IRRF sobre os ganhos nas operações de SWAP.

5 Como os pedidos de liminares foram denegados (fls. 179 a 473 — Vols. I e III), o interessado foi intimado a apresentar a documentação contábil e fiscal que comprovasse o oferecimento à tributação do resultado positivo nas seguintes operações de SWAP:

(.....)

6 O interessado apresentou as seguintes respostas:

(.....)

Tendo em vista que o interessado apresentou Planilhas de Controle de Operações de SWAP fora da contabilidade, e que na escrituração apresentada constavam valores globalizados, sem identificação das operações em questão, foi solicitada uma fiscalização específica para estas operações.

8 Após análise da documentação apresentada, foi constatado que o interessado não conseguiu comprovar que havia oferecido A. tributação os resultados positivos auferidos, na apuração do Lucro Real Anual (opção do interessado), a despeito das decisões judiciais desfavoráveis.

9 Com a opção pelo lucro real anual, foi lavrado auto de infração com base na "omissão de receitas financeiras", caracterizada pela falta de contabilização das mesmas, que gerou, em consequência, redução indevida do faturamento e do lucro sujeito à tributação.

10 As bases de cálculo para as omissões de receitas estão determinadas à folha 1.091 (Vol. VI).

11 As omissões de receitas geraram reflexos no IRPJ, PIS, CSLL e COFINS

Em 25/01/2008, o interessado apresentou impugnação constante das folhas 1.115 a 1.138 (Vol. VI) e juntou vários documentos e planilhas. Os pontos principais da impugnação estão resumidos a seguir.

13 O interessado firmou com instituições financeiras diversos contratos de SWAP, liquidados ao longo dos anos de 2002, 2003 e 2004.

14 Em tais liquidações, havendo saldo positivo em favor de uma das partes, a legislação determina a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte, determinando à fonte pagadora a retenção e o recolhimento do IRRF.

15 O interessado impetrou Mandados de Segurança com vistas a afastar a obrigatoriedade de retenção na fonte das variações positivas no momento da liquidação dos contratos.

16 Em outras palavras, o que se pretendeu com os mandados de segurança, nos quais foram deferidas medidas liminares, era afastar a tributação imediata via retenção na fonte das receitas oriundas dos contratos de Swap. Entretanto, isto não significou que tais receitas não seriam tributadas. Elas foram devidamente registradas na escrita fiscal da empresa (Livro Razão), compondo globalmente a base de cálculo de todos os tributos sobre elas incidentes (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

17 Como afirmado pela própria Auditora Fiscal, as seguranças foram, ao final, denegadas. Entretanto, com o encerramento do exercício fiscal, houve verdadeira perda de objeto das impetrações, com a obrigatoriedade de que a totalidade das receitas tivesse sido considerada para elaboração do ajuste anual.

18 Liquidados os contratos, independentemente de qualquer ordem judicial, as receitas financeiras obtidas deveriam, e foram, efetivamente oferecidas A tributação.

Da ausência de motivação do ato administrativo. Nulidade.

19 Em cumprimento às intimações, o interessado apresentou uma série de documentos, entre planilhas e memórias de cálculo. O fato de os documentos apresentados serem controles extra-contábeis, em nada prejudicam a idoneidade das informações, até mesmo porque o controle da variação cambial é essencialmente realizado em controles apartados, fora da contabilidade.

20 E assim se faz porque, em primeiro lugar, a complexidade da apuração de tais receitas não permite seu acompanhamento dentro da contabilidade e, em segundo lugar, porque inexistente declaração fiscal (tais como DACON, DIPJ ou DCTF) onde conste espaço próprio para o controle da variação cambial.

21 Desse modo, não existe outra opção ao interessado sendo lançar os resultados da conta diretamente no resultado, de forma global, mantendo-se documentação hábil a comprovar de onde foram extraídos os valores. Foi exatamente esta a conduta do interessado.

22 Ao lavrar o auto de infração, cabe à Fiscalização comprovar a existência do débito, de forma clara e precisa, e não o inverso.

23 Existindo dúvida, caberia à autoridade fiscal, com base na documentação apresentada e refazendo a apuração, apontar a inexistência de tributação de algumas das receitas.

Da decadência em relação aos débitos de PIS e COFINS referente aos contratos liquidados em 18/03/2002 e 29/11/2002.

24 Tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

25 E, como no caso do PIS e da COFINS, o fato gerador é mensal, tem-se que, na data da lavratura do auto de infração (27/12/2007) já estavam decaídos os fatos geradores anteriores a novembro de 2002 (inclusive).

26 Apresenta o resultado da sessão do dia 15/08/2007 da Corte Especial do STJ (fl. 2.098) que declarou, por unanimidade, a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei no 8.212/91.

Da tributação das receitas com variação cambial.

27 Existem dois critérios para reconhecimento da receita financeira e oferecimento tributação, que pode dar-se por: caixa (efetivo recebimento ou liquidação do contrato) ou competência (a cada mês ou trimestre de apuração).

28 O artigo 30 da MP 2.158-35/2001 alterou o regime, estabelecendo como regra o regime de caixa e como opção para o contribuinte, o reconhecimento via regime de competência.

29 O resultado da conta de variação cambial (variação ativa ou passiva) sera considerado receita ou despesa financeira, lançada diretamente contra a conta de resultado, nos termos da Lei nº9.718/98.

Do correto oferecimento à tributação, das receitas com variação cambial.

Operação nº 01/2000 — liquidada em 18/03/2002.

30 A diferença entre a parcela ativa e a passiva é de R\$ 1.039.065,25 (9.942.571,31— 8.903.506,06) e não de R\$ 1.269.826,19, como considerado pela Auditora Fiscal, já que a liquidação aconteceu em 18/03/2002.

31 O valor de R\$ 1.039.065,25 foi lançado à conta Bancos.

32 A contabilização foi efetuada da seguinte forma:

Regime de competência em 28/02/2002	R\$ 1.269.826,19
Regime de Caixa (Liquidação)	R\$ 1.039.065,25
Diferença estornada em 18/03/2002	(R\$ 230.760,94)

33 Para o presente contrato, do valor total de R\$ 1.039.065,25, parte (R\$ 1.006.541,76) já havia sido tributada pelo regime de competência. Portanto, somente a diferença de R\$ 32.523,49 foi acrescida à base.

34 O interessado adota o regime de tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, com estimativas mensais calculadas através de balancetes de suspensão.

35 No presente caso, o valor adicionado à apuração no mês de março não representa o resultado de um único contrato, mas sim o valor global de todas as variações ativas e passivas do período.

36 O valor adicionado para fins de apuração do IRPJ e da CSLL no LALUR foi R\$ 66.919.110,62, em março/2002. Este valor foi transportado para a página 11 do LALUR.

37 O resultado positivo levado à tributação do Pis e da Cofins foi de R\$ 65.976.735,61, em março/2002.

Operação nº 2019386 — liquidada em 29/11/2002.

38 O resultado positivo da operação foi R\$ 3.109.563,79, lançado à conta Bancos.

39 A despeito do resultado da liquidação ter sido R\$ 3.109.563,79, o valor levado tributação foi de R\$ 3.864.779,23.

40 O valor adicionado no mês de novembro não representa o resultado de um único contrato, mas sim o valor global de todas as variações cambiais (ativas e passivas) do período, ou seja, R\$ 1.018.893.719,32, transportado para a página 43 do LALUR.

41 O resultado positivo levado à tributação do Pis e da Cofins foi de R\$ 81.146.758,20, em novembro/2002.

Operação nº 168.299 — liquidada em 29/11/2002.

42 A diferença entre a parcela ativa e a passiva é de R\$ 9.459.686,33 (35.210.143,05 — 25.750.456,72) e não de R\$ 10.040.995,43, como considerado pela Auditora Fiscal, já que a liquidação aconteceu em 18/03/2002.

43 O valor de R\$ 9.459.686,33 foi lançado à conta Bancos.

44 A contabilização foi efetuada da seguinte forma:

Regime de competência em 31/10/2002 R\$ 10.040.995,43
Regime de Caixa (Liquidação) R\$ 9.459.686,33
Diferença estornada em 29/11/2002 (R\$ 581.309,10)

45 O valor adicionado à apuração no mês de novembro não representa o resultado de um único contrato, mas sim o valor global de todas as variações ativas e passivas do período.

46 O valor adicionado para fins de apuração do IRPJ e da CSLL no LALUR foi R\$ 1.019.893.719,32, em novembro/2002. Este valor foi transportado para a página 43 do LALUR.

Operação nº 02D09390 — liquidada em 28/02/2003.

47 Ao contrário do sustentado pela Autoridade Fiscal, o ganho apurado foi de R\$ 5.199.997,94 e não R\$ 3.743.803,84, maior, portanto, do que o considerado na autuação.

Resultado líquido da opção	4.451.237,15
----------------------------	--------------

IRRF	748.760,79
Resultado bruto da opção	5.199.997,94

48 O pagamento foi feito pela instituição financeira em duas etapas:

Na data da liquidação, 03/02/2003, R\$ 4.451.237,15;

2º. Após obtenção da medida liminar, 03/02/2003, o IRRF que havia sido retido, R\$ 748.760,79.

49 O valor de R\$ 5.199.997,94 foi debitado à conta Bancos e creditado à conta Receita de Contrato de Opção CP. Portanto, fez parte da apuração do lucro líquido e da apuração da estimativa de fevereiro de 2003.

50 No caso do PIS e da COFINS, o resultado do contrato está contido nas receitas financeiras do período.

Operação nº 02H12841 — liquidada em 17/02/2003.

51 O resultado positivo da operação foi R\$ 6.646.660,68, lançado à conta Bancos.

52 O valor adicionado no mês de fevereiro de 2003 não representa o resultado de um único contrato, mas sim o valor global de todas as variações cambiais (ativas e passivas) do período, ou seja, R\$ 90.100.034,33, transportado para a página 06 do LALUR.

53 O resultado positivo levado à tributação do Pis e da Cofins foi de R\$ 6.646.660,68, em fevereiro/2003.

Operação nº FD2.98/04 — liquidada em 23/06/2003.

54 O resultado positivo da operação foi R\$ 636.416,94, lançado a conta Bancos.

55 O valor adicionado no mês de junho de 2003 não representa o resultado de um único contrato, mas sim o valor global de todas as variações cambiais (ativas e passivas) do período, ou seja, R\$ 1.117.288.190,56, transportado para a página 18 do LALUR.

56 O resultado positivo levado A. tributação do Pis e da Cofins foi de R\$ 636.416,94, em junho/2003.

Operação nº 2019387 — liquidada em 30/05/2003.

57 Ao contrário do sustentado pela Auditora fiscal, o ganho apurado nesta operação foi de R\$ 70.888,94 (10.213.086,80 — 10.142.197,86) e não R\$ 764.598,68.

58 O resultado positivo da operação foi lançado a conta Bancos.

59 O valor adicionado no mês de maio de 2003 não representa o resultado de um único contrato, mas sim o valor global de todas as variações cambiais (ativas e passivas) do período, ou seja, R\$ 973.043.624,00, transportado para a página 15 do LALUR.

60 O resultado positivo levado à tributação do Pis e da Cofins foi de R\$ 70.888,94, em maio/2003.

Operação nº 2019330 — liquidada em 22/04/2003.

61 O resultado positivo da operação foi R\$ 1.563.548,95, lançado à conta Bancos.

62 O valor adicionado no mês de abril de 2003 não representa o resultado de um único contrato, mas sim o valor global de todas as variações cambiais (ativas e passivas) do período, ou seja, R\$ 1.014.954.647,10, transportado para a página 12 do LALUR.

63 O resultado positivo levado à tributação do Pis e da Cofins foi de R\$ 1.563.548,95, em abril/2003.

Da necessidade de se baixar o processo em diligência.

64 Haja vista a complexidade da documentação apresentada, que envolve registros contábeis e extra-contábeis, requer que os autos sejam baixados em diligência.

Do pedido de perícia contábil.

65 Embora os documentos que instruem a impugnação já sejam suficientes para demonstrar que a receita da operação de Swap foi devidamente considerada na declaração anual, a prova pericial contábil desde já é requerida.

Pedido.

1 0. Seja acatada a preliminar de nulidade por ausência de motivação ou, 2º. Seja julgado improcedente o lançamento ou, 3º. Seja pronunciada a decadência dos créditos lançados de PIS e de COFINS relativos a março e novembro de 2002.

66 O interessado foi intimado por esta relatora a apresentar parte de livros contábeis, que confirmasse suas alegações efetuadas na impugnação, através da Intimação DRJ/RJ 1 nº 004/2008 (fls. 2.096 e 2.097), com os seguintes pedidos.

- Balancetes de suspensão dos meses de fevereiro, março e novembro de 2002, fevereiro, abril, maio e junho de 2003, utilizados como base para os cálculos do IRPJ e da CSLL informados nas DIPJ 2003 e 2004.

- Folhas do Razão dos meses de fevereiro, março e novembro de 2002, fevereiro, abril, maio e junho de 2003, onde apareça a conta Receita Financeira obtida com operações de SWAP. Estas operações deverão estar discriminadas por contrato.

- Folhas do Razão dos meses de fevereiro, março e novembro de 2002, fevereiro, abril, maio e junho de 2003, onde apareça a conta Receita Financeira obtida pelo interessado englobando todos os tipos de contrato.

- Folhas do Razão com as contas Caixa e Bancos (integrais) dos mesmos meses: fevereiro, março e novembro de 2002, fevereiro, abril, maio e junho de 2003.

67 A intimação foi recebida em 25/02/2008 (AR de folha 2.101) e atendida em 07/03/88.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro prolatou o Acórdão 12-19.446 pelo qual rejeitou as preliminares suscitadas e, no mérito, cancelou as exigências do PIS e da Cofins na integralidade. Em relação ao IRPJ e CSLL, acolheu parcialmente as razões de defesa nos seguintes termos:

Operação	Valor autuado	Valor cancelado	Valor mantido
----------	---------------	-----------------	---------------

01/2000 (2002)	R\$ 1.269.826,19	R\$ 230.760,94	R\$ 1.039.065,25
2019386 (2002)	R\$ 3.109.563,80	-----	R\$ 3.109.563,80
168229 (2002)	R\$ 10.040.995,43	R\$ 581.309,10	R\$ 9.459.686,33
Total em 2002	R\$ 14.420.385,42	R\$ 812.070,04	R\$ 13.608.315,38
02D09390 (2003)	R\$ 3.743.803,84	R\$ 3.743.803,84	-----
02H12841(2003)	R\$ 6.646.660,68	R\$ 6.646.660,68	-----
FD2.98/04 (2003)	R\$ 636.416,94	R\$ 636.416,94	-----
2019387 (2003)	R\$ 764.598,68	R\$ 764.598,68	-----
2019330 (2003)	R\$ 1.563.548,95	-----	R\$ 1.563.548,95
Total em 2003	R\$ 13.355.029,09	R\$ 11.791.480,14	R\$ 1.563.548,95

Em relação ao montante exonerado, o Órgão julgador de primeira instância recorreu de ofício a este Colegiado. Devidamente cientificado da decisão, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário onde transcreve literalmente a impugnação apresentada.

É o Relatório.

Voto

Trata o presente de recurso de ofício e recurso voluntário.

Ainda que o procedimento fiscal tenha se iniciado a partir do exame de diversas ações judiciais impetradas pela interessada, nas quais se pleiteava a inexigibilidade de retenção na fonte sobre os ganhos decorrentes de operações financeiras na modalidade *swap*, a autuação voltou-se para o que seria o não oferecimento à tributação desses ganhos na apuração do resultado da pessoa jurídica.

A análise envolveu primordialmente um exame documental daí porque a atividade da Fiscalização e do Órgão julgador de primeira instância consistiu num juízo de valoração probante. Não há tese jurídica sob discussão.

Nas razões de defesa, a reclamante esclareceu que até o ano-calendário de 2001 tributava as variações cambiais pelo regime de competência. A partir do ano-calendário de 2002 exerceu a opção conferida pela legislação e passou a tributá-las pelo regime de caixa.

Com isso, em relação aos contratos de swap formalizados antes de 2002, parte das receitas teriam sido tributadas pelo regime de competência e parte pelo regime de caixa. Para esses casos, sustentou que ofereceu a tributação do ganho obtido deduzindo as receitas anteriormente tributadas ou acrescentando as perdas anteriormente deduzidas.

Além disso, esclareceu que adota o regime de apuração anual do resultado com apuração de estimativas mensais implicando em que as apurações (levadas ao LALUR) consideram o resultado acumulado.

As mudanças na sistemática de contabilização dificultam a visualização do momento em que os ganhos são oferecidos à tributação. Pelo exame do LALUR, por exemplo, consegui identificar algumas alegações do sujeito passivo no que se refere à tributação dos rendimentos auferidos pelo regime de competência. Por outro lado, no que se refere ao oferecimento à tributação dos ganhos contabilizados pelo regime de caixa não consegui vislumbrar com precisão o momento em que foram oferecidos à tributação.

Nesse ponto, parece-me razoável a solicitação do sujeito passivo no sentido de que sejam obtidas informações consistentes a partir da elaboração de planilhas e relatórios mais elaborados.

Do exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que a fiscalização intime o sujeito passivo a prestar as seguintes informações:

- 1-) Indicar os contratos de swap cambial que são objeto de autuação, informando a data de celebração, a data de liquidação e o ganho auferido;
- 2-) Informar os controles financeiros utilizados pelo sujeito passivo para aferir as variações cambiais dos contratos;

3-) Demonstrar o oferecimento à tributação das receitas de variação cambial pelo regime de competência nos anos-calendário de 2000 e 2001, identificando os contratos que tiveram ganhos tributados nesse regime; e:

4-) Em relação às receitas contabilizadas pelo regime de caixa, identificar com precisão o oferecimento à tributação e os ajustes entre a contabilidade e o LALUR.

A Fiscalização pode solicitar à interessada qualquer informação que entender relevante e deve apresentar relatório com análise da consistência dos dados apresentados.

Leonardo de Andrade Couto - Relator