



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

Processo nº 19515.001192/2006-01
Recurso nº 999.999 Voluntário
Resolução nº **1401-000.308 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 04 de junho de 2014
Assunto IRPJ/Reflexos
Recorrente GWI Empreend. e Participações Ltda
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário e de ofício no Acórdão nº 03-27.741 da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília-DF.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Tratam os autos de lançamentos de IRPJ e reflexos de CSLL, PIS e Cofins, consubstanciados nos autos de infração às fl. 542/562, referentes aos anos-calendário 2001 e 2002, com crédito tributário total de R\$ 56.661.805,43 (sendo os juros de mora calculados até 31/05/2006).

IRPJ-	R\$	38.011.705,09;
PIS-	R\$	876.879,73;
Cofins -	R\$	4.047.137,39;
CSLL-	R\$	13.726.083,22.

Consoante descrição dos fatos contida no auto de infração foram apuradas duas infrações, quais sejam, omissão de receitas, decorrente da existência de passivo fictício pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada, nos termos do art. 281, III do RIR/99, a qual gerou reflexos de CSLL, PIS e Cofins, e despesas não comprovadas, as quais foram glosadas, gerando reflexo de CSLL.

Um maior detalhamento dos fatos e das infrações cometidas consta do Termo de Verificação (TV) às fl. 526/541, anexo ao auto de infração. Resumo o seu conteúdo a seguir:

- Omissão de receitas - passivo fictício -

o 2001 - conta 4633005000-7 - American Express Bank Intl -Intimado e reintimado, o contribuinte não comprovou o valor de R\$ 538.000,00 lançado nos registros em 05/11/2001. O restante do saldo em 31/12/2001 foi comprovado. Documentos às fl. 137/197;

o 2001 - conta 4633010000-5 - Coutts (USA INTL Original) -Intimado e reintimado, o contribuinte comprovou apenas parcialmente o saldo existente em 31/12/2001. Todos os Certificados de Registro de Câmbio apresentados totalizam R\$ 8.173.604,00, sendo datados de períodos anteriores, e, portanto, compunham o saldo da conta em 31/12/2000, que era de R\$ 13.089.960,00. Logo restou um saldo não comprovado (inicial em 01/01/2001) de 4.916.356,00 (R\$ 13.089.960,00 menos R\$ 8.173.604,00). Durante 2001 somente ocorreram baixas na conta, referentes a pagamentos de empréstimos. O saldo final em 2001 (R\$ 8.087.494,00) é composto por valores decorrentes dos contratos cujos certificados foram apresentados e por valores que não foram comprovados. Passivo não comprovado, da mesma forma que no item anterior. Documentos às fl. 198/238;

o 2001 - conta 4633015000-0 - Juros s/empréstimos original -Intimado e reintimado, o contribuinte não comprovou totalmente a origem dos empréstimos que geraram os juros lançados nessa conta do passivo. Passivo não comprovado no valor de R\$ 518.125,50 (saldo em 31/12/2001). Documentos às fl. 239/241;

o 2001 - conta 4633099000-2 - Variação cambial - Intimado e reintimado, o contribuinte não comprovou a origem de parte dos empréstimos que geraram a variação cambial lançada nessa conta de passivo, o que autoriza considerar o saldo em 31/12/2001, R\$ 1.770.462,00, como passivo não comprovado. Documentos às fl. 242/246;

o 2001 - conta 4958800000-2 (grupo) - Empréstimo de ações (Grupo) - Intimado e reintimado, o contribuinte limitou-se a apresentar cópias reprográficas de contratos de supostas transações de empréstimos de ações, firmados com os srs. Soon Yong Kim (conta 4958810010-8) e Soon Joon Kim (conta 4958810020-1), sem comprovar a efetividade e tampouco a regularidade da transação perante o órgão que jurisdiciona esse tipo de transação, ou seja, a CBLC - Cia Brasileira de Liquidação e Custódia, nos termos da Resolução no. 2268 do Conselho Monetário Nacional (CMN) e da Resolução no. 009/96 da Calispa (atualmente CBLC). Não comprovada a exigibilidade, inexigíveis também as variações (conta 4958810099-5) e os juros (4958810999-6). Passivo não comprovado. Total de R\$ 1.030.999,89. Documentos às fl. 512/525 e 247/319;

o 2001 - conta 4999010000-2 - Coutts (USA) Miami Branch -Intimado e reintimado, o contribuinte não comprovou o valor registrado no passivo em 31/12/2001, no valor de R\$ 96.574,55. Passivo não comprovado. Documentos às fl. 320/322;

o 2001- conta 49999290000-4 - Credores diversos no Pais - Mu Hak You - Intimado e reintimado, o contribuinte não comprovou a existência dos mútuos registrados na conta no montante de R\$ 773.614,70 em 31/12/2001, muito menos comprovou a movimentação financeira supostamente havida, impedindo a constatação da efetiva realização das operações. Passivo não comprovado. Documentos às fl. 323/326;

o 2001 - conta 4956500000-1 - Obrig. p/ compra a termo a pagar -Intimado e reintimado, o contribuinte apresentou cópia de extrato com suposta movimentação de compras a termo de ações, sem qualquer possibilidade de determinar-se sua correspondência com os registros contábeis, restando incomprovado o saldo em 31/12/2001 no valor de R\$ 50.012.273,55. Vez que mantém conta no ativo a título de Compra a termo a receber, conta 1333000000-4, a qual guarda correspondência com a conta do pasivo, considerou-se seu saldo em 31/12/2001, R\$ 30.418.133,11, como redutor do saldo da conta do passivo para efeito de tributação. A diferença de R\$ 19.594.140,44 é passivo não comprovado. Documentos às fl. 327/357;

o 2002 - conta 4632010001 - American Express Bank Intl - não há valor a lançar, vez que o saldo existente em 31/12/2002 é inferior ao saldo de 31/12/2001, o qual foi submetido à tributação. Documentos às fl. 358/359;

o 2002 - conta 4632010002 - Coutts (USA INTL Original) - não há valor a lançar, vez que o saldo existente em 31/12/2002 é o mesmo de 31/12/2001, o qual foi submetido à tributação. Documento à fl. 359;

o 2002 - conta 4632010003 - Juros s/ empréstimos original - intimado e reintimado, o contribuinte não comprovou o saldo existente em 31/12/2002. A composição desta conta em 31/12/2002 apresentava saldo no valor de R\$ 514.519,83, representado por novas obrigações lançadas nessa conta no período, cuja comprovação não foi feita pelo contribuinte, sujeitando-se à tributação como passivo não comprovado. Documentos às fl. 360/362;

o 2002 - conta 4632010004 - Variação cambial - intimado e reintimado, o contribuinte não comprovou o saldo existente em 31/12/2002. A composição desta conta em 31/12/2002 apresentava saldo no valor de R\$ 8.423.539,50, representado por novas obrigações lançadas nessa conta no período, cuja comprovação não foi feita pelo contribuinte, sujeitando-se à tributação como passivo não comprovado. Documentos às fl. 363/364;

o 2002 - conta 4958800000 (grupo) - Empréstimo de ações (Grupo) -intimado e reintimado, o contribuinte não comprovou o saldo existente em 31/12/2002. As contas componentes do grupo apresentaram variação positiva no transcorrer de 2002, sendo as diferenças para maior representativas de acréscimo das exigibilidades no passivo, as quais não foram comprovadas, sujeitando-se à tributação. Documentos às fl. 365/369;

o 2002 - conta 4999200000 (grupo) - Credores diversos no país -intimado e reintimado, o contribuinte apresentou cópias de contratos de mútuo firmados com a GWI Factoring Fomento Mercantil Ltda, sem qualquer comprovação da movimentação financeira, nada tendo sido apresentado para as outras duas contas analíticas que compõem o grupo. Cabe considerar não comprovado o saldo em 31/12/2002. O saldo existente em 31/12/2001 foi excluído, pois já tributado (especificamente a conta 4999201002 Mu Hak You). Documentos às fl. 370/459;

o 2002 - conta 4955000000 - Obrig. p/ venda termo a entregar -Intimado e reintimado, o contribuinte apresentou cópia de extrato com suposta movimentação de compras a termo de ações, sem qualquer possibilidade de determinar-se sua correspondência com os registros contábeis, restando incomprovado o saldo em 31/12/2002 no valor de R\$ 32.541.285,93. Vez que mantém conta no ativo a título de Compra a termo a receber, conta 1333000000, a qual guarda correspondência com a conta do passivo, considerou-se seu saldo em 31/12/2001, R\$ 32.578.708,40, como redutor do saldo da conta do passivo para efeito de tributação. Como consequência, não restou valor a tributar. Documentos às fl. 460/502;

• Glosa de outras despesas operacionais não comprovadas - a glosa os valores lançados nas DIPJ 2002 e 2003, nos montantes de R\$ 5.074.974,57 e R\$ 2.079.960,25, respectivamente, resulta da falta de comprovação documental por parte do contribuinte, que entendeu não estar sujeito a esta obrigação de apresentar.

Cientificado dos lançamentos em 28/06/2006, o contribuinte apresentou a impugnação às fl. 577/595 em 28/07/2006, acostada dos documentos às fl. 598/616, cujo teor resumo a seguir:

• Da improdecência da autuação - Nos termos do art. 23, III do Código Comercial, do art. 82 do Decreto-Lei (DL) no. 486/69 e do art. 9º., parágrafos I a 3º do DL no. 1.598/77, a pessoa jurídica que contabiliza corretamente suas despesas, de forma regular e calcada em documentos hábeis e idôneos, comprova a efetividade dessas. Não se pode exigir prova adicional, salvo se a lei impuser forma especial de comprovação. As cópias de contratos, extratos de operações, lançamentos contábeis etc, foram ignorados pela fiscalização como meios de prova, sendo que o Parecer

Normativo CST no. 10/76, em seus itens 2 e 3, estabelece que a comprovação das despesas há de ser feita como os documentos de praxe, quais sejam, recibos, notas fiscais, canchotos de passagens etc, desde que a lei não imponha forma especial, importando a idoneidade indiscutível. A prova da efetividade das despesas poderia ser feita até por confissão ou de testemunhas. Compete ao Fisco provar falsidade dos fatos contabilizados, ou seja, o ônus da prova é seu, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes;

• Omissão de receitas - o 2001 - conta 4633005000-7 - American Express Bank Intl – trata-se de despesas de juros decorrentes de contratos de empréstimos contraídos com American Express Bank Internacional. A fiscalização reconheceu a validade das despesas, com exceção da , de R\$ 538.000,00, por falta de comprovação. Apresentou os lançamentos contábeis, identificou o credor e informou o número do contrato a ela relacionado, o que já seria suficiente para comprovar a validade da despesa. Não obstante, junta cópia do contrato de empréstimo relativo à operação, bem como o respectivo contrato de câmbio {fl. 610/616};

o 2001 - conta 4633010000-5 - Coutts (USA Intl Original) - as despesas lançadas nesta conta referem-se a juros decorrentes de contratos de empréstimos contraídos com Coutts Internacional. Apresentou à fiscalização todos os lançamentos contábeis relativos a essas operações, onde identificou o credor e os números dos contratos de câmbio respectivos, o que é prova suficiente do passivo. A glosa das despesas é descabida;

o 2001 - conta 4633015000-0 - juros s/ empréstimo original - a referida conta específica, lançamento a lançamento, o número e a data dos contratos de empréstimo a que se referem as despesas;

o 2001 - conta 4633099000-2 - variação cambial - trata-se de conta relativa a despesas com variação cambial ocorridas em 2001, que implicou no aumento do custo das obrigações assumidas. Se a própria fiscalização admite a comprovação parcial da origem dos empréstimos, logicamente ao menos em relação a esses empréstimos ela não poderia desconsiderar a respectiva despesa de variação cambial. Os registros contábeis anexados durante a fiscalização (fl. 242/246) identificam todos os contratos de empréstimo que deram origem às despesas com variação cambial em 2001, com respectivas datas e valores. Tais registros seriam suficientes para a verificação da validade das despesas;

o 2001 - conta 4958800000-2 (grupo) - Empréstimo de Ações (grupo)

- essas despesas referem-se a contratos de empréstimo de ações celebrados com Soon Yong Kim e Soon Jon Kim. A fiscalização confundiu operações distintas, quais sejam, os empréstimos de ações realizados entre particulares, na forma do Código Civil (contrato típico de mútuo), e os empréstimos de ações realizados no âmbito da CBLC, operação de mercado financeiro com regras específicas. No caso, realizou contrato típico de mútuo, não estando obrigado a comprovar a regularidade da transação perante a CBLC. Os documentos apresentados são suficientes para comprovar plenamente a efetividade das despesas;

o 2001 - conta 4999010000-2 - Coutts (USA) Miami Branch - os lançamentos juntados aos autos (fi. 320/322) indicam perfeitamente todos os contratos de empréstimo realizados com a instituição Coutts e respectivos contratos de câmbio;

o 2001 - conta 4999290000-4 - Mu Hak You - trata-se de empréstimo contraído com o sócio cotista Mu Hak You. A realização de contratos de mútuo escrito entre empresa e sócios não é condição para a validade do ato jurídico. A contabilidade apresenta todas as informações necessárias à perfeita identificação dos valores mutuados;

o 2001 - conta 4956500000-4 - Obrigação p/ compra a termo a pagar

- em virtude da velocidade com que as operações são realizadas, no 192/2006-01 mercado de ações, na maioria das vezes as compras e vendas não são objeto de contrato escrito, ficando registradas por meio de extratos emitidos pelas entidades responsáveis pela liquidação e custódia das operações. Os extratos apresentados são documentos oficiais, regulamentados pela CVM e pelo Bacen. Para comprovar a validade dessas despesas, bastaria à fiscalização confrontar as informações dos extratos com os lançamentos contábeis a partir dos valores e datas da liquidação indicados em ambos;

o 2002 - conta 4632010003 - Juros s/ empréstimo original - a referida conta específica, lançamento a lançamento, o número e a data dos contratos a que se referem as despesas;

o 2002 - conta 4632010004 - Variação Cambial - reafirma o alegado no item equivalente do ano 2001;

o 2002 - conta 4958800000 (grupo) - Despesas lançadas na conta 4958800000-2 - Empréstimo de Ações (grupo) - a autoridade fiscal não especificou o motivo da recusa da documentação. Em relação ao ano-calendário 2001, o fundamento da fiscalização foi a falta de comprovação de regularidade das operações junto à CBLC, o que foi rejeitado, haja vista a operação realizada não referir-se a negócio jurídico no âmbito desta instituição. Não obstante, para 2002, não foi feita pela fiscalização menção a esta motivação. Cabe à fiscalização demonstrar, e não apenas alegar, a incorreção de quaisquer valores por si lançados;

o 2002 - conta 4999200000 - Credores diversos no país - esta conta refere-se a operações com alguns credores, dentre os quais a GWI Factoring Fomento Mercantil Ltda e Mu Hak You. Apresentou os contratos de mútuo com a GWI Factoring, bem como todos os registros contábeis, havendo informação, na maioria dos casos, do número do cheque pelo qual se deu o respectivo pagamento;

Glosa de outras despesas operacionais — na conta Outras Despesas Operacionais devem ser lançadas as despesas relativas à rotina da empresa, tais como transporte, manutenção de escritório, etc. A glosa somente estaria correta na absurda hipótese de se admitir que por dois anos não teria ocorrido despesa dessa natureza. Emite relatórios onde relaciona todas as despesas operacionais, separados por mês, aos quais junta todos os respectivos comprovantes. Tais relatórios e documentos estiveram à disposição da fiscalização ao longo de todo o processo de verificação anterior ao auto. O volume de documentos é enorme: cerca de 12 (doze) mil folhas. O dever de verificar a documentação é da fiscalização e não do julgador administrativo. Protesta pela realização de diligência;

Dos autos reflexos - reporta-se às razões que expendeu para o lançamento de IRPJ;

A competência para o julgamento deste processo foi atribuída à DRJ/Brasília/DF pela Portaria SRF no. 161, de 088/02/2007.

Após análise dos autos, confrontando a descrição dos fatos da autoridade fiscal e os argumentos apresentados pelo contribuinte, com apoio na documentação anexada e na legislação tributária, entendi ser necessária, à solução da lide, a elucidação de algumas questões, motivo pelo qual, mediante o despacho às fl. 639/647) propus que os autos fossem baixados em diligência, o que foi aprovado pelo Presidente da Segunda Turma (fl. 639/647). Transcrevo, abaixo, as considerações e solicitações na forma como expressadas no despacho:

a) AC 2001 - conta 4632010003 - Juros s/ empréstimos original - a autoridade fiscal considerou como omissão de receitas, em decorrência de passivo fictício por falta de comprovação documental dos valores escriturados, todo o saldo existente em 31/12/2001, conforme razonete da conta às fl. 239/241. A lógica da presunção baseia-se no fato de que pagamentos de despesas ou aumentos do ativo foram efetuados com recursos do "caixa dois", sendo necessário, para não acarretar saldo credor de caixa, criar um lançamento fictício a crédito de uma obrigação. Então, não resta dúvida de que o momento em que se detecta a omissão por presunção (fato gerador) é o da ocorrência do crédito em conta do passivo. Em vista disso, não se pode considerar como omissão o saldo da conta do passivo pura e simplesmente se havia saldo proveniente de período anterior. A omissão deve, pois, ser lançada no período em que ocorreu o crédito não comprovado, sob pena de haver erro na determinação do fato gerador.

Na espécie, não é suficiente selecionar todos os créditos efetuados constantes do razonete. Verifica-se que até o mês de fevereiro, cada registro de juros nesta conta era acompanhado de histórico indicando o contrato/certificado respectivo. Pegando, por exemplo, o certificado 241/35760, identificado algumas vezes nos históricos dos lançamentos, a cópia do mesmo está às fl. 199/209, havendo indicação no mesmo de uma previsão de juros a 12,5% aa. Razoável, a princípio, aceitar que o respectivo lançamento de juros estaria comprovado. Além disso, ainda que a partir do mês de março os registros de juros não contenham indicação dos contratos respectivos, percebe-se que estão acompanhados de diversos lançamentos a débito, sendo que alguns destes podem referir-se aos mesmos ou a registros de períodos anteriores (basta observar que a diferença dos saldos de 31/12/2001 e 31/12/2000 é muito inferior ao montante de créditos ocorridos no ano 2001, o que autoriza concluir que diversos valores lançados foram baixados por pagamentos/transferências.

Ante o exposto, entendo necessário que a autoridade fiscal intime o contribuinte a comprovar cada um dos lançamentos de juros na conta, mediante a apresentação dos contratos e certificados respectivos. Além dos documentos apresentados pelo contribuinte em diligência, a autoridade fiscal deverá levar em consideração os contratos e certificados que já constam dos autos.

Em não sendo apresentados novos documentos pelo contribuinte, a autoridade fiscal deverá verificar o total de crédito ocorridos no ano e excluir apenas aqueles que façam referência a contratos/certificados que estejam nos autos.

Deverá ser elaborada planilha detalhada por crédito constante do razonete mencionado, com indicação da comprovação ou não do lançamento. Para os registros comprovados deverão ser indicadas as folhas em que se encontram os documentos respectivos.

Se em decorrência deste procedimento a autoridade fiscal verificar a falta de comprovação de passivo em montante superior ao lançado, deverá providenciar **lançamento complementar nos termos do art. 18 do Decreto no. 70.235/72;**

- b) AC 2001 - conta 4633099000-2 - variação cambial - para esta matéria aplicam-se as observações e as solicitações do item "a" acima;
- c) AC 2001 - conta 4999010000-2 - Coutts (USA) Miami Branch -para esta matéria aplicam-se as observações quanto à determinação do passivo fictício, bem assim as solicitações relativas à apuração dos créditos ocorridos exclusivamente no ano 2001, conforme item "a" acima;
- d) AC 2001 - conta 4999929000-4 - Mu Hak You - para esta matéria aplicam-se as observações quanto à determinação do passivo fictício, bem assim as solicitações relativas à apuração dos créditos ocorridos exclusivamente no ano 2001, conforme item "a" acima;
- e) AC 2001- conta 4999010000-2 - AC 2001 - conta 4956500000-1 - Obrig. p/ compra a termo a pagar — Novamente aqui a autoridade fiscal utilizou o saldo existente em 31/12/2001 e não os lançamentos a crédito, conforme pode ser visto com base no Razão à fl. 350. No caso, os créditos foram no montante de R\$ 37.008.046,42. Em sua impugnação, o contribuinte alegou que os extratos são documentos suficientes para comprovação dos lançamentos, por serem documentos oficiais. Acontece que a autoridade fiscal argumentou que os registros contidos nos extratos não estão compatíveis com a contabilidade.

Considero que, se em consonância com os lançamentos contábeis, os extratos emitidos pela CBLC são suficientes para comprovação dos créditos registrados no passivo, vez que a autoridade fiscal não apontou qualquer irregularidade nos mesmos. Acontece que efetivamente não é possível confirmar os valores lançados na contabilidade a partir dos mesmos.

Então, entendo necessário que a autoridade fiscal intime o Contribuinte a demonstrar que os registros dos extratos são compatíveis com a contabilidade mediante a apresentação de planilha detalhada. Com base na resposta do contribuinte e aplicação adequada da presunção legal, a autoridade fiscal deverá elaborar demonstrativo com nova apuração da matéria tributável, com indicação das fl. dos autos onde estão as documentações respectivas porventura anexadas;

j) AC 2002 - conta 4632000003 - Juros s/ empréstimos original — aplicam-se as observações e solicitações contidas no item "à";

g) AC 2002 - conta 4632010004 - Variação Cambial - aplicam-se as observações e solicitações contidas no item "a";

Em 12/11/2007, a autoridade fiscal autuante elaborou o Relatório de Diligência Fiscal às fl. 649/660, onde teceu, para cada item objeto de lançamento, alguns comentários sobre os documentos e argumentos apresentados na impugnação, e, após, fez algumas considerações sobre o despacho desta DRJ, ressaltando: a) inércia do contribuinte; b) sua discordância do entendimento do julgador, por considerar que o passivo fictício deve ser tributado pelo saldo no balanço, e não somente no momento da ocorrência do crédito em conta do passivo. Concluiu, afirmando que atender o pedido da DRJ equivaleria a realizar nova fiscalização, o que não encontra respaldo legal.

Cientificado do relatório de diligência em 07/02/2008, consoante fl. 663, o sujeito passivo manifestou-se às fl. 666/684, juntando os documentos às fl. 685/1051. Não consta dos autos a data em que a referida manifestação foi apresentada. Argumentou em síntese:

Diferentemente do que acredita a autoridade fiscal que se recusou a cumprir a determinação do órgão julgador, a realização de diligência de iniciativa deste é ato instrutório expressamente previsto na Lei nº 9.784/99;

Conta Empréstimo American Express - apresentou o contrato de empréstimo celebrado com o American Express Bank International e o contrato de câmbio do Banco Central do Brasil;

Conta Empréstimo Coutts Usa - anexou os lançamentos contábeis e cópias de contratos de câmbio que totalizam R\$ 5.002.466,00. Comparado com o valor glosado, R\$ 4.916.356,00), a diferença de R\$ 86.110,00 é exatamente a existente entre o valor tomado por base pela fiscalização, R\$ 8.173.604,00, e o saldo existente nos livros da empresa em 31/12/2001, R\$ 8.087.494,00;

Contas Juros s/ empréstimo original e Variação cambial - os valores registrados nestas contas são decorrentes dos contratos de empréstimos com instituições financeiras no exterior. Junta os referidos contratos;

Conta Empréstimos de ações - não será transcrito por não ter sido objeto de diligência

Conta Coutts Intl Miami Brandi - corresponde a juros decorrentes de contrato de mútuo (anexado), vencidos em dezembro de 2001 e não pagos. A dívida foi liquidada em 27/12/2005 (juntou documento);

Conta Credores Diversos - Mu Hak You - os valores decorrem de mútuos com seu sócio, não formalizados por escrito. Mantém em sua sede toda a documentação correspondente. Para que não reste dúvida quanto à efetividade do passivo, anexa planilha com descrição detalhada de todos os lançamentos. Além disso, a fiscalização não excluiu o saldo decorrente de exercícios não abrangidos pela fiscalização (saldo inicial do período);

- Conta Obrigações p/ compra a termo - para atender ao pedido da DRJ, apresenta os extratos de corretagem de todas as operações questionadas, bem como planilha detalhada contendo os dados pertinentes (fl. 673/679);

- Contas Juros sobre empréstimos original e Variação cambial - referente ao ano-calendário 2002 - os valores registrados nestas contas são decorrentes dos contratos de empréstimos com instituições financeiras no exterior. Junta os referidos contratos;

- Conta Empréstimo de ações - não será transcrito por não ter sido objeto de diligência;

- Conta Credores Diversos - não será transcrito por não ter sido objeto de diligência;

- Conta Outras Despesas Operacionais - não será transcrito por não ter sido objeto de diligência.

Ao receber a manifestação do sujeito passivo, a autoridade fiscal autuante elaborou informação fiscal às fl. 1052/1063, onde, ante as novas provas carreadas, reconheceu a improcedência do lançamento em relação aos itens "a", "b", "c", "f" e "g" do despacho de diligência desta DRJ. Quanto aos itens "d" e "e", teceu comentários pela manutenção do lançamento.

É o relatório.

A DRJ Manteve em parte os lançamentos, RECORRENDO DE OFÍCIO da parte cancelada, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001,2002

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. Tendo o lançamento sido efetuado com base em presunção legal de omissão de receitas em função da falta de comprovação da exigibilidade de obrigações registradas no passivo, em relação aos créditos para os quais o sujeito passivo carreu aos autos documentos suficientes para sua comprovação, é devida a sua exclusão da base de cálculo do tributo.

GLOSA DE DESPESAS. Não comprovadas as despesas realizadas com documentação hábil e idônea, é devida a glosa.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. VALOR

r

PROBATORIO. Somente faz prova a escrituração acompanhada por documentos hábeis, conforme o disposto no art. 923 do RIR/99, cuja base legal é o DL no. 1.598/77, art. 9º, parágrafo 1º.

CSLL. PIS. Cofins. LANÇAMENTOS REFLEXOS. Aplica-se às contribuições o decidido para o lançamento do IRPJ, haja vista serem lançamentos reflexos deste.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF (fls. 1105/1134 e vários volumes de provas que acompanham o RV), aduzindo em resumo:

a) os autos de infração são nulos, pois ficou comprovado que os lançamentos foram efetuados sem a menor precisão, coerência e segurança, inclusive a partir de premissas equivocadas e contraditórias;

b) os autos de infração são nulos, porque:

(i) quanto aos lançamentos efetuados com base em suposta omissão de receita decorrente de passivo fictício, o fiscal atuante equivocou-se na determinação do aspecto material dos respectivos fatos geradores;

(ii) quanto aos lançamentos decorrentes da glosa genérica da conta de "outras despesas operacionais", porque o fiscal atuante não comprovou a ocorrência dos respectivos fatos geradores, ofendendo o art. 142 do CTN;

c) é nula a decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa da RECORRENTE, pois tal decisão foi proferida independentemente do fiscal atuante ter se negado a realizar a diligência solicitada pela RECORRENTE e determinada pela própria DRJ/BSB às fls. 639/647;

d) são improcedentes os lançamentos tributários relativos às contas 4.9.5.88.00.000-2 e 4.9.5.88.00.000, relativas a empréstimo de ações realizados nos anos-calendários de 2001 e 2002, celebrados entre a RECORRENTE e pessoas físicas, porque, ao contrário do que alegaram o fiscal autuante e a DRJ/BSB, tais empréstimos não precisam ser registrados na CBLC e, além disso, eventual irregularidade formal desse empréstimo seria irrelevante para fins de apuração dos seus efeitos tributários;

e) são improcedentes os lançamento tributários relativos à conta 4.9.5.65.00.000-4, denominada "Obrigação p/ compra a termo a pagar", relativa ao ano-calendário de 2001, porque o entendimento do fiscal autuante de que haveria passivo fictício registrado nessa conta foi construído a partir de premissas equivocadas, cuja adoção revelou um total desconhecimento das respectivas operações financeiras; além disso, ficou demonstrado que o valor de R\$ 19.594.140,44 - indicado como passivo fictício - estava registrado em outra conta do ativo da RECORRENTE, porque, no encerramento do ano de 2001, as respectivas ações já tinham sido vendidas sob a modalidade "a termo"; mais ainda: o referido valor apontado como passivo fictício (com uma margem de imprecisão de apenas 0,33%) foi coi "do pela RECORRENTE por meio da juntada dos documentos às fls. '85/1051;

f) são improcedentes os lançamentos tributários relativos à conta 4.9.9.92.90.0004, denominada "MU HAK YOU", correspondente ao ano-calendário de 2001, tendo em vista a comprovação da efetividade dos lançamentos contábeis ali registrados;

g) são improcedentes os lançamentos tributários relativos à conta 4.9.9.92.00.000, denominada "Credores diversos no país", correspondente ao ano-calendário de 2002, porque os documentos juntados aos autos do processo são lícitos e hábeis a comprovar a efetividade dos respectivos lançamentos contábeis, em conformidade com o art. 923 do RIR; além disso, esse E. Conselho de Contribuintes já decidiu que a existência de contratos de mútuos celebrados entre as partes envolvidas é prova suficiente da efetividade da respectiva obrigação; mais ainda: a RECORRENTE anexou ao presente recurso outros contratos relativos às obrigações registradas nessa conta;

h) é improcedente a glosa integral e genérica da conta "Outras despesas operacionais", correspondente ao ano-calendário de 2001 e 2002, porque a RECORRENTE efetivamente incorreu em tais despesas, conforme comprovam os documentos anexos (fls. 2609 a 5252), que segundo a mesma, sempre estiveram à disposição da fiscalização.

i) é improcedente a cobrança de juros de mora calculados sobre a multa de ofício;

j) é ilegal a cobrança de juros com base na taxa SELIC.

É o Relatório

VOTO

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, consoante descrição dos fatos contida no auto de infração foram apuradas duas infrações, quais sejam, omissão de receitas, decorrente da existência de passivo fictício pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada, nos termos do art. 281, III do RIR/99 e despesas não comprovadas, as quais foram glosadas, gerando reflexo de CSLL.

O escopo desta diligência circunscreve-se apenas a última das infrações, qual seja a glosa de despesas, outras despesas operacionais:

Para melhor entendimento, segue a baixo os exatos termos do TVF que embasou a referida autuação:

(...)

A DRJ, por sua vez, mantém a glosa por falta de prova, nos seguintes termos:

Da glosa de despesas -

Consoante exposto no início deste voto, cabe ao contribuinte a guarda os documentos que serviram de base para sua escrituração, os quais deverão ser apresentados quando solicitados pela fiscalização.

No caso, tanto na fase procedimental, ou seja, na ação fiscal, quanto na fase processual, o contribuinte não apresentou qualquer documento que fizesse prova, ainda que parcial, de despesas operacionais deduzidas na apuração do lucro real como "outras despesas".

Alegou que a documentação esteve à disposição da fiscalização durante toda a ação fiscal. Todavia, é interessante notar que em relação à solicitação de apresentação dos documentos constante do Termo de Intimação de 03/02/2006 (fl. 110, item 1 e 130/131), o sujeito passivo não fez qualquer menção em sua resposta (fl. 130/131); o mesmo acontecendo em relação à nova solicitação contida no Termo de Constatação às fl. 503/511, lavrado em abril de 2006.

Ora, se os documentos efetivamente existissem, porque não informar tal fato à fiscalização, alertando que os mesmos estariam à sua disposição em seu estabelecimento. Da forma como se portou o contribuinte, não restava outra alternativa à autoridade fiscal, senão concluir pela inexistência dos mesmos.

Alegou, ainda, que, tendo em vista o grande volume de papéis, a anexação dos documentos aos autos implicaria na transferência ao julgador administrativo do dever de verificação que cabe à fiscalização. Pretende, agora, que seja realizada diligência para verificação in loco dos documentos que supostamente estariam em seu poder.

Antes de mais nada, esclareço que não se trata de transferir dever, pois tanto o julgador quanto a autoridade administrativa que efetuou a ação fiscal estão obrigados a

analisar quaisquer documentos, independente do volume, que forem apresentados pelo contribuinte como provas de suas operações.

Quanto ao pedido de diligência em relação a esta parte do lançamento, entendo que o contribuinte deveria ter anexado, ao menos, a documentação relativa a um mês de sua escrituração, a fim de caracterizar um indício forte da existência da documentação e justificar a realização de procedimento fiscal em seu estabelecimento. Como tal providência não foi adotada, restringindo-se o contribuinte a apresentar apenas alegações, considero estar presente apenas um pedido de caráter protelatório, motivo pelo qual eu indefiro o mesmo nesta parte, nos termos do art. 18 do Decreto no. 70.235/72, com redação dada pela Lei no. 8.748/93.

Então, diante da falta de comprovação das despesas, resta considerar a glosa devida.

Apesar das inúmeras chances fornecidas pela fiscalização, a Recorrente não fez a comprovação da rubrica "Outras despesas operacionais", no momento oportuno. Se o volume era tão grande assim, caberia pelo menos a Recorrente, por amostragem, ter trazido aos autos alguma dessas provas de forma a se justificar a necessidade de outra diligência pelo menos até a fase impugnatória. Agora em fase recursal alega que em tal rubrica genérica são lançadas as despesas específicas e rotineiras da empresa (despesas telefonia, energia elétrica, transporte, manutenção do escritório etc) e que seguiriam em anexo os comprovantes de tais despesas. Ora, mas como pode em tal rubrica genérica se colocar as mesmas contas de despesas operacionais bem específicas de qualquer empresa como despesas de telefonia, energia elétrica, transporte e manutenção de escritório. É que tais rubricas já existem de forma específica e detalhada no plano de contas da contribuinte. Isso implica dizer que o que ela pretende é que se faça nesse ponto, muitos anos depois da fiscalização ter sido aberta, uma nova fiscalização dessa rubrica, pois envolverá necessariamente que se certifique se tais documento já não foram lançados nas rubricas que lhe são normais.

Nesse contexto, o calhamaço de documentos que traz em anexo, ao meu ver não se constitui em provas, pois para caracterizar a prova não é bastante trazer aos autos informações de forma desarticulada e incompletas. A propósito, sobre a apresentação de provas e conforme jurisprudência deste Conselho, a prova deve estar perfeitamente articulada com o auto de infração, descortinando-se a partir dela de forma sucinta e objetiva todas as conexões existentes com o infração que se deseja infirmar. Esse ônus não é do julgador, mas sim da recorrente.

Embora não tenha prestado talvez os esclarecimentos e detalhamentos necessários quando da fase oficiosa do lançamento, trouxe à colação na fase impugnatória, e principalmente na fase recursal indícios de provas que a meu ver precisariam ser melhor investigados e que, dado o seu volume (mais de 2600 páginas – fls. 2609 a 5252) se torna inviável a conferência e checagem por esta autoridade julgadora. O contribuinte apresentou livro razão, notas fiscais, recibos, comprovantes de pagamentos etc, bem assim listagens por ano-calendário que correlacionariam às respectivas despesas, com a localização no livro contábil e os respectivos números de notas fiscais.

Sei que os esclarecimentos prestados e detalhamentos feitos na fase recursal, bem assim a juntada de documentos adicionais não são suficientes para se dizer que a referida rubrica foi comprovada de antemão, mas nesse novo cenário não posso trilhar o caminho da manutenção das glosas de forma genérica, sob o argumento ainda de falta de provas.. Com os novos elementos trazidos aos autos a situação é de indeterminação e não de certeza de algo, merecendo no caso a investigação ser aprofundada, mormente diante da grande quantidade de documentos que seriam necessários ser colacionados aos autos para a comprovação que se faz necessária. A Recorrente junta documentação possível de comprovar a dedutibilidade dos valores lançados na contabilidade da Recorrente à título de "Outras despesas operacionais"

Por outro lado, tal investigação na se trata de inovação do lançamento. Tenho pautado os meus votos em relação a esse aspecto em algumas premissas de forma a dar coerência nas situações que enfrento no sentido de saber se uma determinada situação conduziria ou não à inovação do lançamento. O que segue a baixo é muito mais no intuito de subsidiar os debates com os demais Conselheiros.

A primeira situação é aquela em que a decisão de piso se utiliza de argumento subsidiário a fim de corroborar ainda mais o fundamento de determinado auto de infração, ou seja, quando se trata de um argumento que não é independente, que por si só não sustentaria o auto de infração. Nessa situação, se a DRJ estiver correta, esse argumento subsidiário ao principal apenas dota este último de maior robustez, caso contrário, a manutenção do lançamento dependerá apenas da validade do argumento original que fundamentou o auto de infração. Vale salientar que esse não é o caso concreto.

Outra situação é quando as condições para se provar uma determinada situação de fato ou de direito são independentes uma da outra e cumulativas, mas tanto uma quanto a outra condição se apresenta factível de investigação ao mesmo tempo, sem necessariamente uma condição servir de prejudicial ao aparecimento da outra condição. Tal caso, é mais complexo e irá depender do contexto. Pois o autuante, pela lógica, poderia apenas dar por satisfeito para autuação quando qualquer uma das duas condições se mostrar não satisfeita. Isso não quer dizer que o contribuinte para provar a veracidade de uma situação jurídica bastasse comprovar a condição não satisfeita.

A última situação, que espelha o caso concreto, é um pouco diferente e mais clara quanto ao seu desfecho. É aquela situação em que também existem várias condições para o aproveitamento de uma determinada prerrogativa ou para que uma situação jurídica se apresente como provada. Essas condições se mostram também cumulativas, mas diferente da situação anterior, uma determinada condição só se abre, ou seja, só tem razão de ser ou de se investigar quando satisfeita a condição anterior. É a típica situação de a primeira situação ser chamada por isso de “prejudicial”. Nessa situação específica quando o contribuinte consegue provar a prejudicial (primeira condição), por óbvio que isso por si só não pode ser suficiente. Se essa prova for fácil, o que se espera que o contribuinte já em fase impugnatória ou recursal já logre êxito em tomar a iniciativa e fazer essa prova.

Dou alguns exemplos, se o contribuinte, em uma prejudicial, não consegue nem provar que pagou IR no exterior, não haveria porque o fiscal avançar e perquirir a respeito do oferecimento à tributação do rendimento que deu origem àquele recolhimento. Da mesma forma, se em sede de pedido de restituição, o contribuinte não consegue provar a retenção, não há porque o despacho denegatório investigar se a receita foi ou não oferecida à tributação.

A situação do caso concreto a meu ver se enquadra justamente nessa última hipótese. O autuante ao não dá por satisfeito a composição de uma determinada rubrica, seja por inconsistências apresentadas, seja por falta de detalhamento que lhe permitiria aprofundar a investigação, glosou a genericamente a despesa por essa situação de fato que se lhe apresentou. Nesse momento, ontologicamente, não se abre a hipótese de verificação da comprovação documental de determinada subconta contábil que só se apresentou após o detalhamento feito pelo contribuinte em sede recursal. Da mesma forma, na medida em que tal situação não configura inovação, também não pode ser considerada não comprovada pela DRJ na medida em que o contribuinte por si só não trouxe aos autos o que em uma situação normal a

investigação seria levada a cabo pelo fiscal autuante, mormente quando tal tarefa implique em uma quantidade grande de provas a serem colhidas e demonstradas como é o caso.

Dessa forma, em respeito ao princípio da verdade material orientador do Processo Administrativo Fiscal, e diante da apresentação de indícios que poderiam comprometer parte do lançamento, por precaução, torna-se indispensável a conversão do julgamento em diligência, para que seja adotada as seguintes providências pela Fiscalização:

- Intimar novamente a recorrente e/ou levar a cabo uma investigação das provas trazidas aos autos (fls. 2609/5252), bem assim se for o caso, intimar o contribuinte a apresentar o que mais entenda necessário, podendo inclusive se valer de instrumentos de auditoria como a checagem por amostragem, dado o grande volume de informações.

- Se for o caso, refazer a base de cálculo de apuração do IRPJ e CSLL.

Ao final, a autoridade fiscal deverá elaborar relatório conclusivo das verificações, ressalvado o fornecimento de informações adicionais e a juntada de outros documentos que entender necessários, entregar cópia do relatório à interessada e conceder prazo de 30 (trinta) dias para que ela se pronuncie sobre as suas conclusões, após o que, o processo deverá retornar a este CARF para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto