



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.001192/2006-01  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-004.054 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2019  
**Recorrentes** GWI EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Exercício: 2001, 2002

**OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.**

Não subsiste a presunção de omissão de receitas se o procedimento fiscal deixa de reunir elementos suficientes para evidenciar que o passivo não comprovado teria se formado no período de apuração autuado.

**GLOSA DE DESPESAS.**

É devida a manutenção das glosas cujas despesas permanecem não comprovadas. Compete ao contribuinte comprovar a regularidade das despesas lançadas.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF N. 04.**

A utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros de mora decorre de disposição expressa em lei, não cabendo aos órgãos do Poder Executivo afastar sua aplicação.

**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF N. 108.**

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, apresenta-se regular a incidência dos juros de mora sobre os valores de multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

**LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL, COFINS E PIS.** Solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, estende-se no que couber, aos demais lançamentos decorrentes quando tiver por fundamento o mesmo suporte fático.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, no tocante ao recurso voluntário, afastar as arguições de nulidade para, no mérito, dar parcial provimento tão somente para (i) julgar improcedente a infração de omissão de

receitas por passivo fictício; (ii) julgar parcialmente procedente a infração relativa à glosa de despesas, nos termos do voto condutor.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Nelso Kichel.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em Brasília, que julgou procedente em parte a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte, exigindo-se o IRPJ e reflexos de CSLL, PIS e Cofins, consubstanciados nos autos de infração As 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), em virtude de Omissão de receitas — passivo fictício e Glosa de outras despesas operacionais não comprovadas, conforme tabela abaixo indicada:

TRIBUTOS	
<b>IRPJ</b>	<b>R\$ 38.011.705,09;</b>
<b>PIS</b>	<b>R\$ 876.879,73;</b>
<b>COFINS</b>	<b>R\$ 4.047.137,39;</b>
<b>CSLL</b>	<b>R\$ 13.726.083,22.</b>

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 RIR199, a qual gerou reflexos de CSLL, PIS e Cofins, e despesas não comprovadas, as quais foram glosadas, gerando reflexo de CSLL.

Ciente da autuação em 28/06/2006, o interessado apresenta IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA (fls. 577/595 dos autos) na qual alegou em síntese:

1. Da improcedência 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 1º 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 ha de ser feita como os documentos de praxe, quais sejam, recibos, notas fiscais, canhotos 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 co Conselho de Contribuintes”.
2. Sobre omissões de Receita, diz que em 2001 — “conta de nº 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 mitnero 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 610/616)”.
3. Em “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”;
4. Em 2001 — “conta 4633015000-0 — juros s/ ernpréstimo original — a referida conta especifica, lançamento a lançamento, o número e a data dos contratos de empréstimo a que se referem as despesas”;

5. Em “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 as despesas com variação cambial em 2001, com respectivas datas e valores. Tais registros seriam suficientes para a verificação da validade das despesas”;
6. Em 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 sei am, 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”;
7. 2001 — conta 4999010000-2 — “Coutts (USA) Miami Branch — os lançamentos juntados aos autos (fl. 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”;
8. 2001 — conta 4956500000-4 — “Obrigação p/ compra a termo a pagar — em virtude da velocidade com que as operações são realizadas no 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 h fiscalização confrontar as informações dos extratos com os lançamentos contábeis a partir dos valores e datas da liquidação indicados em ambos”.
9. 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 h CBLC, o que foi rechaçado, 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”.

10. “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 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 diligencia”.

Às fls. 664 dos autos - RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL, considerando a fiscalização que:

1. O contribuinte apresentou cópias simples de contratos de mútuo fumados com a GWI Factoring Fomento Mercantil Ltda, sem comprovar a movimentação financeira havida, sendo que para as duas outras contas nada foi apresentado. A simples indicação de qualquer documento no livro razão não é prova suficiente da existência da operação a qual somente pode ser comprovada, com as cópias dos cheques, extratos bancários nas instituições financeiras onde o contribuinte possui contas correntes e demais documentos hábeis e idôneos”.
2. “O contribuinte deveria apresentar planilha de cálculos, comprovação hábil dos recebimentos e dos pagamentos efetuados, com cópia de cheques e extratos bancários, bem como cópia dos contratos de cambio faltantes, ai sim estaria comprovado o saldo existente no balanço. A simples indicação no livro razão de qualquer documento, não é prova suficiente da existência de qualquer operação”.

3. “O contribuinte deveria ter apresentado além dos contratos, toda a comprovação da movimentação financeira descrita no livro razão, tais como cópias de cheques e extratos bancários comprovando os recebimentos e pagamentos havidos”.
4. “O contribuinte teve todas as oportunidades de apresentar toda a documentação exigida pela fiscalização para todos os casos, e não o fez, pois o mesmo foi intimado e reiterando, assinou o termo de constatação com todas as pendências e permaneceu inerte ou por não querer atender a fiscalização ou por não ter como comprovar as operações com documentação hábil e idônea”;
5. “O fato do saldo do passivo fictício constar dos balanços de exercícios anteriores, prova de que os lucros apurados nesses exercícios, foram reduzidos indevidamente, portanto os lucros desses exercícios submetidos à tributação, foram menores do que o que realmente deveriam ter sido apurados. O lucro contábil só é ajustado corretamente para efeito de tributação quando o saldo não comprovado do Passivo é subtraído, gerando acréscimo no Patrimônio Líquido, especificadamente no lucro do período em consideração”.
6. Dessa forma “com a tributação do valor do passivo não comprovado, além de se corrigir a tributação do lucro do exercício fiscalizado, corrigem-se, também as tributações feitas a menor \_dos lucros dos exercícios anteriores, que estão contidos no Patrimônio Líquido do contribuinte”.

O Acórdão ora Recorrido (03-27.741 – 2ª Turma da DRJ/BSA) recebeu a seguinte ementa:

**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 carrou aos autos documentos suficientes para sua comprovação, é devida a sua exclusão da base de cálculo do tributo.

**GLOSA DE DESPESAS.** Não comprovadas às despesas realizadas com documentação hábil e idônea, é devida a glosa. **ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. VALOR PROBATÓRIO.** 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 I. **CSLL. PIS. Cofins. LANÇAMENTOS REFLEXOS.** Aplica-se às contribuições o decidido para o lançamento do IRPJ, haja vista serem lançamentos reflexos deste.

### Lançamento Procedente em Parte.

Isto porque, segundo entendimento da turma:

1. “na impugnação, contudo, o sujeito passivo acostou aos autos cópia do referido contrato, no. 01/021398, no montante de US\$ 200.000,00 (R\$ 538.000,00), datado de 01/11/2001 (fl. 614/616), e de documento relativo ao título emitido onde assume o compromisso de pagamento de empréstimo no mesmo valor para o American Express Bank Intl. com juros de 12% aa e vencimento em abril de 2003 (fl. 610/613)”. (...) Contudo, verificando o resumo contábil no qual se baseou o lançamento, A fl. 198., observa-se que não houve qualquer crédito na referida conta durante o ano 2001, mas apenas débitos, representados pelas amortizações dos empréstimos (emissão de títulos). Saldo credor foi proveniente de período anterior, em um montante de R\$ 13.089.960,00”.
2. (...) “uma vez que o lançamento foi efetuado por falta de comprovação de passivo, a omissão de receitas representada por tal situação ocorre no momento do registro contábil do crédito na conta do passivo, oportunidade em que o contribuinte procura evitar o surgimento de saldo credor na conta Caixa. Como o registro do crédito não ocorreu no ano 2001, objeto do lançamento, mas em período anterior, resta considerar o lançamento improcedente nesta parte.
3. Conforme entendimento da Turma de julgamento, “para a comprovação de operação de mútuo entre pessoa jurídica e seus sócios não é condição a apresentação de contrato escrito, porém é suficiente e imprescindível que sejam apresentados os comprovantes de recebimento do empréstimo (cheques nominativos, extratos bancários das contas do sócio e da empresa, DOC, guia de depósito, TED etc), dos pagamentos dos juros fixados (se estes já tiverem ocorrido) e da amortização do principal (se já tiver ocorrido)”.
4. (...) Conforme salientado no despacho de diligência, restou consignado que “os extratos emitidos pela Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia (CBLC), As fl. 329/338, poderiam ser considerados provas suficientes dos créditos registrados no passivo, pois emitidos por instituição regulamentada por órgão do governo, independente do sujeito passivo, para os quais a autoridade fiscal não apontou qualquer irregularidade, se permitissem uma correspondência entre suas informações e as constantes nos lançamentos contábeis às fl. 339/340. Como não foi possível fazer tal verificação, conclui pela necessidade de o contribuinte ser intimado a comprovar a compatibilidade entre os extratos e a contabilidade, elaborando, para tanto, uma planilha detalhada”.

Ciente da decisão do Acórdão o interessado apresenta **Recurso Voluntário** (fls. 1105/1134), alegando as seguintes razões:

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

2) Os autos de infração são nulos, porque:

2.1) “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”.

2.2) 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”.

2.3) 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”.

3) São “improcedentes os lançamentos tributários relativos às contas 4.9.5.88.00.0002 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 atuante 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”.

4) São “improcedentes os lançamento tributários relativos à conta 4.9.5.65.00.0004, denominada "Obrigação p/ compra a termo a pagar", relativa ao ano-calendário de 2001, porque o entendimento do fiscal atuante 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 "do pela RECORRENTE por meio da juntada dos documentos às fls. '85/1051”.

5) 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”.

6) 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”.

7) É “improcedente a cobrança de juros de mora calculados sobre a multa de ofício”.

8) É “ilegal a cobrança de juros com base na taxa SELIC”.

Às fls. 5373/5387 dos autos – CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, PARA:

(...) “ Isto porque, segundo entendimento da Turma julgadora, “a 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”. 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”.

Às fls. 5401/5403 – PETIÇÃO DO CONTRIBUINTE, afirmando que “a totalidade dos documentos capazes de demonstrar a efetividade das despesas glosadas em 2001 e 2002 (há mais de 10 anos), foi juntada aos autos. Para facilitar a apreciação da grande quantidade de documentos juntados - (a glosa se refere à totalidade das despesas operacionais de dois anos de operação da Intimada), enumerando todos os documentos, fazendo referência à tabela-resumo das contas contábeis em que as despesas glosadas foram indicadas” e que “está à disposição da Fiscalização para auxiliar na análise e organização dos documentos para evidenciar a efetividade das despesas incorridas no período autuado”.

Às fls. 5409 dos autos - RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL – informando que “ Considerando o artigo 3º, inciso II da Portaria RFB nº 1.687, de 17/09/2014, que dispõe sobre os procedimentos fiscais de diligência (coleta de informações), entendemos que, para apreciação do CARF, todos os documentos e esclarecimentos possíveis foram juntados ao

processo”. **Aduziu ainda que cumprir a diligência requerida seria o equivalente a fazer uma nova fiscalização.**

Às fls. 5418/5419 – dos autos – PETIÇÃO DO CONTRIBUINTE – informando que “a totalidade dos documentos capazes de demonstrar a efetividade das despesas glosadas em 2001/2002 foi juntada aos autos de forma numerada, de acordo com a tabela-resumo das contas contábeis em que as despesas glosadas foram indicadas”, concordando com a conclusão da Fiscalização, a fim de confirmar todos os documentos e esclarecimentos aptos a demonstrar a efetividade das despesas incorridas nos anos-calendário de 2001 e 2002”.

Às fls. 5427 DOS AUTOS - Resolução nº 1401-000.508 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, restando consignado que **“as diligências são baixadas para as autoridade fiscais para que estas procedam a auditorias fiscais nos documentos. Até porque dispõe de sistemas de auditoria digital, algo não disponível ao julgador que se depara apenas com papéis nos autos para que seja cumprida "in totum" a resolução anterior”.**

Às fls. 5439/5445 - **RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL** – concluindo que:

a) “tendo em vista que as correspondentes planilhas apresentadas, por si sós, não comprovam os lançamentos contábeis de 2001, registrados nas contas 8.1.9.99.60.000 e 8.1.9.99.99.000 e que não localizamos os elementos de prova relativos aos lançamentos contábeis de 12/2001, registrados na conta 8.1.7.99.40.000, assim como os elementos de prova dos lançamentos contábeis das demais constas discriminadas abaixo, referentes ao ano de 2002, consideramos não comprovadas as respectivas despesas registradas nessas contas”.

b) “os valores das bases de cálculo da tributação do Auto de Infração de Glosa de Despesas (fls. 552) devem ser alteradas: de R\$ 5.074.974,57 para R\$ 4.662.369,90, para o ano de 2001 e de R\$ 2.079.960,25 para R\$ R\$ 1.998.552,58, para o ano de 2002”.

Às fls. 5452 – PETIÇÃO DO CONTRIBUINTE – afirmando que:

1. “de subcontas enumeradas no RELATÓRIO DILIGÊNCIA, nota-se que foi reconhecida a legitimidade da maior parte das subcontas que compõem as contas "Outras Despesas Operacionais" dos anos-calendário 2001 e 2002. Tal conclusão reforça a imprecisão da acusação fiscal, uma vez que tais contas foram inteiramente glosadas pela Fiscalização. Como ficou demonstrado ao longo de todo o processo administrativo, essas características acarretam a nulidade dos AI, nos termos inclusive da recorrente jurisprudência do CARF e também da Câmara Superior de Recursos Fiscais”.

2. Se a própria autoridade fiscal, assim como a DRJ, reconheceram no curso do processo administrativo a legitimidade das obrigações suportadas pela PETICIONÁRIA em razão dos contratos de empréstimo, não há fundamento para manter a glosa sobre as despesas operacionais decorrentes de variação cambial e juros incidentes sobre as mesmas obrigações.
3. De forma semelhante, ressalte-se que “os contratos de empréstimos de ações que fundamentaram as despesas registradas na subconta "8.1.9.99.99.000 - Desp. Op. Variação Emp. Ações" da conta "Outras Despesas Operacionais" referente ao anocalendarário 2001 foram também juntados ao processo nas **fls. 250 a 321**, o que demonstra novamente que a documentação suporte das planilhas apresentadas pela PETICIONÁRIA para comprovar suas despesas operacionais consta dos autos, ao contrário do que afirma o RELATÓRIO DILIGÊNCIA”.
4. Diz que “o RELATÓRIO da DILIGÊNCIA evidencia, uma vez mais, a flagrante nulidade dos AIs, motivo pelo qual espera a PETICIONÁRIA seja negado provimento ao Recurso de Ofício, bem como seja dado provimento integral ao seu Recurso Voluntário, para que sejam cancelados os AI. Caso, por absurdo, assim não se entenda, espera seja reconhecida a comprovação das despesas operacionais, ou, no mínimo, ajustada a glosa de despesas operacionais conforme reconhecido no RELATÓRIO DILIGÊNCIA”.

Às fls. 5492 dos autos - Resolução nº 1401000.627 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, **CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA** para que o agente fiscal:

- a) se manifeste sobre os argumentos aduzidos pela Recorrente em sua manifestação ao resultado da diligência, especialmente nos itens 16 a 22 de sua manifestação;
- b) análise os documentos indicados pela Recorrente nos referidos itens da manifestação, e, se for o caso, refazer a base de cálculo de apuração do IRPJ e CSLL.
- c) 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.

Às fls. 5520/5527 dos autos- **RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL**, concluindo “que não foi possível aceitar os elementos apresentados como comprovação das despesas em questão, tendo em vista que os mesmos não vieram acompanhados de documentos hábeis e idôneos que dariam suporte às informações neles contidas. Destacamos, mais uma vez, que, em 2015, quando solicitamos à Empresa que apresentasse os elementos de prova de forma mais ordenada e objetiva e os esclarecimentos que julgasse conveniente, a mesma respondeu que todos os elementos já tinham sido juntados. Considerando que nada mais seria apresentado pela Empresa e que, para esta fiscalização, os documentos apresentados não foram suficientes para comprovar as despesas em questão, ratificamos todas as nossas conclusões feitas no Relatório Fiscal anterior”.

Ainda, deixou de se manifestar sobre uma série de itens da diligência por entender que seria de competência do CARF avaliar tais argumentos.

Às fls. 5535/5550 dos autos – **PETIÇÃO DO CONTRIBUINTE**, alegando em síntese que:

- a) que os contratos de empréstimos de ações que fundamentaram as despesas registradas na conta 8.1.9.99.99.000 - "Desp. Op. Variação Emp. Ações" referente ao ano-calendário 2001 foram também juntados ao processo nas fls. 250 a 321, demonstrando que a documentação suporte às informações contidas nas planilhas apresentadas pela PETICIONÁRIA estão nos autos, ao contrário do que afirmou o RELATÓRIO FISCAL 2018”
- b) que o fundamento para a manutenção da glosa de despesas operacionais no tocante a estas subcontas, no RELATÓRIO FISCAL, é exclusivamente a desconsideração, pela autoridade diligenciante, das planilhas e contratos como documentos aptos a comprovar despesas. Tal interpretação contraria a que foi consignada na própria RESOLUÇÃO CARF e não foi ao menos justificada no RELATÓRIO FISCAL. Além disso, não é expresso ou mesmo evidenciado em nenhum trecho do RELATÓRIO FISCAL quais seriam os "correspondentes documentos hábeis e idôneos" aptos a complementar os DEMONSTRATIVOS de forma suficiente, apesar de a autoridade diligenciante ter tido a oportunidade de requerer informações adicionais e juntada de outros documentos que entendesse necessários, nos termos da RESOLUÇÃO CARF;
- c) Requereu que deva ser reconhecida, também para fins de cancelamento da glosa de despesas operacionais, as despesas da PETICIONÁRIA com variação cambial e juros decorrentes de empréstimos amparados em documentos hábeis e idôneos, ou seja, os contratos de câmbio e contratos de empréstimos certificados pelo Banco Central do Brasil e constantes dos autos. Ora, resta evidente, da verificação dos sucessivos trabalhos fiscais realizados neste processo administrativo, que a mera presunção que embasou a autuação contradiz os fatos e foi feita de forma genérica e precipitada. Foram confirmadas, até o momento, as obrigações e as

despesas operacionais da maior parte das contas e subcontas glosadas, proporção que apenas aumenta conforme são feitas novas diligências”;

- d) Dessa forma, o RELATÓRIO FISCAL demonstra, uma vez mais, a flagrante nulidade dos AI, motivo pelo qual espera a PETICIONÁRIA seja negado provimento ao Recurso de Ofício, bem como seja dado provimento integral ao seu Recurso Voluntário, para que sejam integralmente cancelados os AI.

É o relatório do essencial.

## **Voto**

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

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.

Várias foram as diligências realizadas no presente processo administrativo, assim como também ocorreram negativas totais ou parciais de cumprimento pela autoridade diligente, desrespeitando a competência deste Conselho Administrativo.

É fato que o processo administrativo fiscal é regido por princípios como o da celeridade e da eficiência. Por outro lado, é certo também que também é regido pelo princípio da verdade material, e as diligências se constituem em meios hábeis para sanear o processo e dar segurança ao julgador administrativo.

Tanto assim que, foi exatamente o resultado de uma diligência que fundamentou o julgamento parcialmente procedente ao contribuinte na primeira instância administrativa, bem como o resultado da última diligência, determinada pela Resolução nº 1401-000.508, também foi parcialmente procedente ao contribuinte.

Entretanto, quando da sua manifestação ao resultado da diligência o Recorrente manifestou sua discordância parcial com o resultado, alegando dentre suas razões de inconformismo:

- a) Se a própria autoridade fiscal, assim como a DRJ, reconheceram no curso do processo administrativo a legitimidade das obrigações suportadas pela PETICIONÁRIA em razão dos contratos de empréstimo, não há fundamento para manter a glosa sobre as despesas operacionais decorrentes de variação cambial e juros incidentes sobre as mesmas obrigações.
- b) De forma semelhante, ressalte-se que “os contratos de empréstimos de ações que fundamentaram as despesas registradas na subconta "8.1.9.99.99.000 - Desp. Op. Variação Emp. Ações" da conta "Outras Despesas Operacionais" referente ao ano-calendário 2001 foram também juntados ao processo nas **fls. 250 a 321**, o que demonstra novamente que a documentação suporte das planilhas apresentadas pela PETICIONÁRIA para comprovar suas despesas operacionais consta dos autos, ao contrário do que afirma o RELATÓRIO DILIGÊNCIA”.

Neste ponto, esta TO entendeu assistir razoabilidade à alegação da Recorrente. De fato, a DRJ reconheceu a legalidade de parte dos contratos de empréstimos contraídos pela Recorrente, com base na documentação constante dos autos. Seguindo a mesma linha, se reconhecidamente válidas as obrigações contraídas, não haveria como se manter a glosa sobre as despesas decorrentes da variação cambial e juros incidentes sobre as mesmas obrigações.

Por outro lado, os documentos que embasaram tais obrigações, os quais foram acatados pela DRJ constam em folhas que reconhecidamente não foram analisadas pelo diligente. Assim, em atenção ao princípio da verdade material, esta TO por unanimidade converteu o presente processo em diligência, para que o agente fiscal:

- a. se manifestasse sobre os argumentos aduzidos pela Recorrente em sua manifestação ao resultado da diligência, especialmente nos itens 16 a 22 de sua manifestação;
- b. analisasse os documentos indicados pela Recorrente nos referidos itens da manifestação, e, se for o caso, refazer a base de cálculo de apuração do IRPJ e CSLL.
- c. Ao final, a autoridade fiscal deveria 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 deveria retornar a este CARF para prosseguimento do julgamento.

Entretanto, mais uma vez, a diligência não foi cumprida a contento pelo autoridade fiscal, que limitou-se a afirmar que não considera planilhas como documentos, deixou de analisar a documentação requerida e furtou-se de analisar os argumentos defensivos por considerar que isso seria de competência do CARF.

Pelo menos para este Relator tal situação soa como *sui generis*. Em que pese a grande maioria das diligências requeridas por este Conselho sejam cumpridas de maneira célere, proativa e com qualidade técnica, não é incomum nos depararmos com alguma resistência no cumprimento de diligências.

Entretanto, nunca presenciei tanta resistência reunida em um único processo administrativo fiscal!

No presente caso, além da glosa de todos os registros de despesas operacionais dos anos de 2001 e 2002, foi lançado crédito tributário relativo à acusação de passivo fictício sobre as contas contábeis:

(a) AC 2001:

- (i) **Conta 4.6.3.30.05.000-7 – American Express Bank Intl.;**
- (ii) **Conta 4.6.3.30.10.000-5 – Coutts (USA Intl. Original);**
- (iii) **Conta 4.6.3.30.15.000-0 – Juros s/ empréstimo original;**
- (iv) **Conta 4.6.3.30.99.000-2 – Variação Cambial;**
- (v) Conta 4.9.5.88.00.000-2 – Empréstimos de Ações (Grupo);
- (vi) **Conta 4.9.9.90.10.000-2 – Coutts (USA) Miami Beach;**
- (vii) Conta 4.9.9.92.90.000-4 – Mu Hak You;
- (viii) Conta 4.9.5.65.00.000-1 – Obrigação p/ Compra a Termo a Pagar.

(b) AC 2002:

- (i) **Conta 4.6.3.20.10.003 – Juros s/ empréstimos original;**
- (ii) **Conta 4.6.3.20.10.004 – Variação cambial;**
- (iii) Conta 4.9.5.88.00.000 – Empréstimo de Ações (Grupo);
- (iv) Conta 4.9.9.92.00.000 – Credores diversos no país.

No que se refere à infração de passivo fictício, após a manifestação o quanto à primeira diligência (que foi descumprida), a autoridade diligenciante reconheceu a improcedência do lançamento relativo às contas com destaque acima em negrito.

A DRJ, por sua vez, acatando o resultado da diligência, acatou a comprovação apresentada e deu parcial provimento à impugnação.

E neste ponto, desde já, oriento meu voto por negar provimento ao Recurso de Ofício vez que o passivo desonerado foi reconhecidamente elidido por documentação hábil e idônea trazida pelo contribuinte. Tal documentação foi analisada e aceita pelo próprio agente fiscal, e devidamente enfrentada pela DRJ. Tratando-se de questão eminentemente fática e tendo o contribuinte logrado êxito em trazer as provas necessárias (tais como cópias de contratos, comprovante de emissão de título, entre outros), entendo que a decisão da DRJ foi correta razão pela qual a mantenho pelos seus próprios fundamentos nesse ponto.

### **Assim, nego provimento ao Recurso de Ofício.**

#### Passo à análise do Recurso Voluntário.

No que se refere à alegação de nulidade da decisão da DRJ em razão de ter sido proferida mesmo com o agente fiscal tendo se negado a cumprir a diligência a mesma resta de pronto indeferida. A realização de diligência é faculdade do julgador, assim é que se prosseguiu no julgamento o fez por entender que existiam nos autos as provas necessárias para sua convicção. A DRJ decidiu de forma lógica e fundamentada, inexistindo vício que inquine o acórdão recorrido de nulidade.

Também entendo que não se faz necessária nova diligência e o processo encontra-se apto para julgamento.

Quanto às demais alegações de nulidade, deixo de apreciá-las nesse momento por entender que se confundem com o mérito e serão apreciadas na sequência.

No que se refere à infração relativa à passivo fictício, como já ressaltado, a DRJ manteve a acusação relativa às seguintes contas contábeis:

#### 1. AC 2001:

Conta 4.9.5.88.00.000-2 – Empréstimos de Ações (Grupo);

Conta 4.9.9.92.90.000-4 – Mu Hak You;

Conta 4.9.5.65.00.000-1 – Obrigação p/ Compra a Termo a Pagar.

#### 2. AC 2002:

Conta 4.9.5.88.00.000 – Empréstimo de Ações (Grupo);

Conta 4.9.9.92.00.000 – Credores diversos no país.

O fundamento para a manutenção da infração foi a falta de comprovação do passivo. De fato, o contribuinte incorreu em muitas falhas de comprovação durante o procedimento fiscalizatório, e as provas apresentadas quanto a estas contas, para este Relator, não me parecem suficientes.

Entretanto, um ponto deve ser ressaltado, no que se refere às referidas contas, o agente fiscal justificando-se na ausência de comprovação utilizou-se do saldo da conta de passivo para calcular o crédito exigido, procedimento com o qual discordo.

Aliás, este também foi o entendimento da DRJ que, apesar de discordar do procedimento adotado pelo fiscal, manteve o lançamento por defender ser a forma mais conservadora e benéfica ao contribuinte e, também justificou na falta de comprovação pelo contribuinte, senão vejamos:

Porém, o mais acertado seria considerar as baixas efetuadas durante o ano 2001 correspondentes aos empréstimos creditados neste ano. Como não é possível identificar a que créditos se referem as baixas (débitos), se decorrentes de quitação de créditos de 2001 ou de créditos (empréstimos) de anos anteriores, e já que pode-se identificar alguns pagamentos (baixas) relativos a empréstimos de períodos anteriores, solicitei a realização da diligência para que o sujeito passivo identificasse, documentalmente, cada um dos lançamentos efetuados, a crédito e a débito, vez que até aquele momento não havia nos autos qualquer documento anexado.

Como o sujeito passivo não trouxe aos autos qualquer documento após a diligência, não é possível fazer as exclusões devidas para a perfeita identificação do montante do passivo fictício.

(...)

Frise-se, mais uma vez, que discordo do procedimento de utilizar o saldo da conta do passivo para o fim de determinar a omissão com base em passivo não comprovado, sob pena de haver prorrogação da ocorrência do fato gerador. Deveriam ser considerados os créditos registrados, devidamente deduzidos dos débitos registrados correspondentes liquidação parcial ou total desses créditos. Contudo, uma vez que não foi possível fazer a correlação dos débitos com os créditos registrados, caberia o lançamento integral dos créditos.

Como a autoridade fiscal considerou como passivo não comprovado um montante bastante inferior à somatória dos créditos, resta considerar que a metodologia por ela utilizada foi conservadora, não havendo qualquer prejuízo ao sujeito passivo antes as provas constantes dos autos; muito pelo contrário,

Em face do exposto, o lançamento é procedente nesta parte.

Ocorre que, não há procedimento mais ou menos correto para apuração do crédito exigido, deve haver apenas o procedimento correto e previsto na legislação. Ainda, o suposto benefício na metodologia utilizada não pode ser justificativa para manutenção de um lançamento

viciado, cuja base de cálculo não foi apurada da maneira que determina a legislação aplicável. O procedimento administrativo fiscal é plenamente vinculado e não permite juízos de valor subjetivos quanto aos procedimentos a serem adotados.

Caso a documentação contábil e fiscal não seja aproveitável, há procedimento específico na legislação quanto ao possível arbitramento.

Dispõe o artigo 281 do Decreto n. 3000/99, no que interessa, que se caracteriza como omissão de receitas a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada:

“Art. 281 do Decreto nº 3.000/99. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

I a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

(...)”

A interpretação que tenho do referido dispositivo é a de que apenas resta efetivamente configurada a omissão de receitas quando verificada no passivo a manutenção de obrigações já pagas, isto é, só nasceria a situação descrita a partir do instante em que ocorresse o pagamento ou seu registro contábil, certamente que constituído no momento em que verificada tal circunstância pela autoridade fiscal, mas se remetendo ao período anterior.

A esse respeito, excelente a manifestação da Conselheira Edeli Bessa no acórdão n. 1101000.991:

“(…)”

A interpretação assim exposta é parcialmente válida, por afirmar apenas que a falta de comprovação de uma obrigação desde sua origem representa, naquele momento, acréscimo patrimonial tributável, na medida em que ali deveria ser reconhecida a correspondente receita. Em verdade, a inexistência da dívida pode, também, decorrer da inexistência da própria operação, e por conseqüência da superveniência ativa ou do custo/despesa contabilizados em sua contrapartida, circunstâncias nas quais os efeitos destas contrapartidas no resultado do período devem ser glosados, não se verificando, em regra, receita tributável, mas sim resultado tributável.

Além disso, a argumentação desenvolvida na decisão de 1ª instância deixa de considerar uma outra visão da matéria, consolidada na doutrina e na jurisprudência, e assim exposta na obra de Hiromi Higuchi et alli (in “Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática, Atualizado até 10012011”, São Paulo:IR Publicações, 36ª edição, 2011, p. 671): Passivo fictício, como o próprio nome está a indicar, é o passivo

inexistente, ou seja, duplicatas de fornecedores ou contas a pagar já liquidadas mas não baixadas na contabilidade por falta de saldo contábil suficiente na conta Caixa.

O dinheiro existiu fisicamente para pagar as contas, mas se os pagamentos fossem contabilizados a conta Caixa ficaria com saldo credor, isto é, denunciaria que houve mais saídas que entradas em dinheiro.

De toda sorte, mesmo sob esta ótica, a conclusão sobre o trabalho fiscal é a mesma a que chegou a autoridade julgadora de 1ª instância: a presunção de omissão de receitas a partir de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, resultante da falta de provas que suportem os registros das obrigações no passivo, deve ser imputada ao sujeito passivo no momento em que este passivo é registrado. Se a contribuinte não prova que a contratação passada foi a prazo, a lei presume que ela foi a vista e paga no momento da contratação, mas sem o registro deste pagamento por insuficiência de caixa, dada a omissão de receitas que poderiam supri-lo formalmente.

Por certo, a autoridade fiscal poderia afirmar a existência de passivo fictício depois do surgimento da obrigação, mas desde que demonstre, mesmo por indícios, o fim da exigibilidade depois do registro da obrigação e antes de sua liquidação contábil. **Aqui, porém, a acusação fiscal sustenta-se, na maior parte dos casos, no argumento genérico de falta de comprovação dos saldos de passivo no período fiscalizado, de modo que a demonstração, pela contribuinte, de que os passivos já existiam em períodos anteriores, lança dúvidas sobre o indício adotado para a presunção de omissão de receitas, tornando incertos fatos que sustentam a exigência, a impor o seu cancelamento.**

(...)

**De fato, ante a falta de comprovação das obrigações, indiscutível seria se a autoridade lançadora glosasse a contrapartida destes valores eventualmente registrada em despesa. E, embora não se possa descartar a possibilidade de o registro de obrigações correspondentes a juros caracterizar passivo fictício e autorizar a presunção de omissão de receitas – caso sua liquidação se verifique com recursos à margem da contabilidade, sem a baixa da correspondente obrigação contábil –, no presente caso, ante a existência de saldos transportados de períodos anteriores, cuja falta de comprovação permitiria a presunção de omissão de receitas quando a obrigação foi contratada, justamente porque ela fora paga e não contabilizada, necessário seria uma acusação fiscal mais elaborada para caracterizar a escrituração posterior de juros por uma dívida já paga como omissão de receitas no período em curso. A presente acusação, ao afirmar inexistente o passivo fictício contabilizado em períodos anteriores, revela contraditória a presunção de omissão de receitas a partir de passivo contabilizado no próprio período autuado a título de juros, mas decorrente daqueles passivos que não mais existiriam.**

Em suma, a manutenção no passivo de obrigação cuja exigibilidade não seja comprovada é um fato que deve ser interpretado em conformidade com a razão de ser da lei que autoriza a presunção de omissão de receitas a partir deste indício. Assim, não basta a constatação da obrigação no passivo da pessoa jurídica, associada à falta de comprovação da sua exigibilidade. É indispensável aferir em que momento esta exigibilidade deixou de existir, para que seja possível presumir que a operação foi realizada à vista, e não à prazo. De outro lado, se a exigibilidade nunca existiu, isto significa que a contrapartida desta obrigação deve ter seus efeitos anulados na apuração do resultado do período em que ela foi registrada.

Nesse sentido também é a posição do CARF nos Acórdãos 107-08.732, 1101-000.991, 1301-002.960, 1302-001.750, 1402-001.511, 1402-002.197, 9101-002.340 e 9101-003.258, que fundamentaram a recente Súmula 144, com aplicação vinculante:

#### **Súmula CARF nº 144**

A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.

Assim é que, não tendo o agente fiscal apurado a suposta infração com base no momento dos lançamentos contábeis, mas sim levando em consideração o saldo do período, incorreu em grave equívoco e acabou por não comprovar o passivo fictício alegado.

Em que pese a Recorrente também alegue nulidade em razão de tal vício, entendo tratar-se de questão de mérito, razão pela qual deixo de acolher as preliminares de nulidade nesse sentido e, face ao exposto, oriento meu voto por dar provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto, e julgar improcedente a infração de omissão de receitas caracterizada pela não comprovação das obrigações lançadas no passivo. Restam prejudicadas as demais razões de mérito relativas à esta infração.

Passo a analisar a infração relativa à glosa de despesas.

Inicialmente, cumpre afastar a preliminar de nulidade do lançamento em razão da suposta acusação genérica de falta de comprovação das despesas. Aliás, esse é também o grande fundamento de mérito relativo à esta infração.

Apenas para ilustrar, segue tudo que a Recorrente alegou no mérito quanto a esta infração:

#### **10. A GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS**

10.1. A autoridade fiscal simplesmente glosou todas as despesas lançadas pela RECORRENTE na conta “Outras Despesas Operacionais”, relativa aos anos-calendários de 2001 e 2002, por entender que a RECORRENTE não teria comprovado os valores lançados a esse título.

10.2. Na conta “Outras Despesas Operacionais” do passivo são lançadas as despesas relativas rotineiras da empresa (e.g., despesas telefonia, energia elétrica, transporte, manutenção do escritório, DARF's pagos de multas à RFB etc.). A conduta da fiscalização, de glosar todas as despesas lançadas na conta “Outras Despesas Operacionais”, somente estaria correta na absurda hipótese de se admitir que a RECORRENTE não teria despendido, ao longo de dois anos, nenhum recurso com despesas dessa natureza.

10.3. Na realidade, a RECORRENTE emite relatórios nos quais relaciona todas as suas despesas operacionais, individualizadas por mês, aos quais junta todos os respectivos comprovantes, e que estiveram à disposição da fiscalização ao longo de todo o processo de verificação que antecedeu o auto de infração ora questionado.

10.4. Como o pedido de conversão em diligência não foi atendido pela DRJ/BSB, a RECORRENTE apresenta, anexo a este recurso, os documentos que comprovam a efetividade das despesas questionadas, acompanhados de planilha-resumo e organizados da seguinte forma: (i) despesas operacionais do ano-calendário de 2001 (DOC. 04) e (ii) despesas operacionais do ano-calendário de 2002 (DOC. 05).

Cumpre ao contribuinte fazer prova, através de documentos hábeis, acerca dos lançamentos contábeis realizados. Se o contribuinte não comprovou as despesas lançadas na conta *outras despesas* operacionais, correta a glosa.

De fato, é razoável o argumento da contribuinte de que ao assim fazer o fiscal glosou todas as despesas operacionais do período. A empresa existiu e teve despesas, mas as mesmas precisam ser comprovadas.

Neste ponto a DRJ muito bem enfrentou a questão:

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 a nova solicitação contida no Termo de Constatação As 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 indicio 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.

Ora, absolutamente corretas as conclusões da DRJ. Se o contribuinte não fez prova das despesas, mesmo que as mesmas existissem, deu causa ao lançamento, não podendo imputar ao fisco a responsabilidade quanto ao mesmo.

Caberia a ele fazer a prova e não o fez até a decisão de primeira instância, que não poderia ter sido outra.

Entretanto, e em atenção ao princípio da verdade material e, diante da vasta documentação apresentada pela Recorrente, esta TO decidiu converter o processo em nova diligência (após novo descumprimento pelo agente diligente), através da Resolução nº 1401-000.508 – 4ª Câmara / 1ª Turma, para que analisasse a documentação comprobatória apresentada

pelo contribuinte. Neste particular a diligência foi parcialmente procedente ao contribuinte, senão vejamos:

**17.** Dessa forma concluímos que os valores das bases de cálculo da tributação do Auto de Infração de Glosa de Despesas (fls. 552) devem ser alteradas: **de R\$ 5.074.974,57 para R\$ 4.662.369,90**, para o ano de 2001 e de **R\$ 2.079.960,25 para R\$ R\$ 1.998.552,58**, para o ano de 2002.

O referido relatório de diligência promoveu a adequada análise da documentação apresentada, que comprovou parcialmente as despesas deduzidas da base de cálculo do IRPJ apurado com base no lucro real.

Assim é que, tratando-se de questão de prova e tendo a autoridade diligente analisado adequadamente a documentação apresentada pela Recorrente, acato o resultado da diligência neste ponto.

Ademais, a contribuinte em sua manifestação ao resultado não trouxe impugnações específicas às supostas despesas comprovadas. Curioso que, por um lado alega glosa genérica das despesas mas se defende de forma absolutamente genérica.

Entretanto, um único argumento relativo à esta infração, alegado pela Recorrente na sua manifestação foi razoável e fez surgir uma dúvida neste relator, o que resultou em nova conversão em diligência através da Resolução n.º 1401000.627 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, nos seguintes termos:

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.

Várias foram as diligências realizadas no presente processo administrativo.

É verdade que a última poderia ter sido evitada se o agente fiscal não tivesse se negado a cumprir a conversão anterior, desrespeitando a competência deste Conselho Administrativo.

É fato que o processo administrativo fiscal é regido por princípios como o da celeridade e da eficiência. Por outro lado, é certo também que também é regido pelo princípio da verdade material, e as diligências se constituem em meios hábeis para sanear o processo e dar segurança ao julgador administrativo.

Tanto assim que, foi exatamente o resultado de uma diligência que fundamentou o julgamento parcialmente procedente ao contribuinte na primeira instância administrativa.

O resultado da última diligência, determinada pela Resolução n.º 1401-000.508, também foi parcialmente procedente ao contribuinte.

**Entretanto, quando da sua manifestação ao resultado da diligência o Recorrente manifestou sua discordância parcial com o resultado, alegando dentre suas razões de inconformismo:**

**Se a própria autoridade fiscal, assim como a DRJ, reconheceram no curso do processo administrativo a legitimidade das obrigações suportadas pela PETICIONÁRIA em razão dos contratos de empréstimo, não há fundamento para**

**manter a glosa sobre as despesas operacionais decorrentes de variação cambial e juros incidentes sobre as mesmas obrigações.**

**De forma semelhante, ressalte-se que “os contratos de empréstimos de ações que fundamentaram as despesas registradas na subconta “8.1.9.99.99.000 - Desp. Op. Variação Emp. Ações” da conta “Outras Despesas Operacionais” referente ao ano-calendário 2001 foram também juntados ao processo nas fls. 250 a 321, o que demonstra novamente que a documentação suporte das planilhas apresentadas pela PETICIONÁRIA para comprovar suas despesas operacionais consta dos autos, ao contrário do que afirma o RELATÓRIO DILIGÊNCIA”.**

Neste ponto, entendo assistir grande razoabilidade à alegação da Recorrente.

De fato, a DRJ reconheceu a legalidade de parte dos contratos de empréstimos contraídos pela Recorrente, com base na documentação constante dos autos. Seguindo a mesma linha, se reconhecidamente válidas as obrigações contraídas, não haveria como se manter a glosa sobre as despesas decorrentes da variação cambial e juros incidentes sobre as mesmas obrigações.

Por outro lado, os documentos que embasaram tais obrigações, os quais foram acatados pela DRJ constam em folhas que reconhecidamente não foram analisadas pelo diligente.

Assim, em atenção ao princípio da verdade material, entendo ser prudente converter o presente processo em diligência, para que o agente fiscal:

- a) se manifeste sobre os argumentos aduzidos pela Recorrente em sua manifestação ao resultado da diligência, especialmente nos itens 16 a 22 de sua manifestação;
- b) analise os documentos indicados pela Recorrente nos referidos itens da manifestação, e, 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.

Ocorre que a autoridade diligente acabou por não cumprir a contento o que foi requerido na diligência fiscal, limitando-se a dizer que não acata os documentos e que seria incompetente para se manifestar sobre os argumentos alegados pela Recorrente.

Desta forma, sequer analisou o conteúdo dos documentos ou fez o respectivo vínculo das despesas decorrentes dos contratos de empréstimos reconhecidos como válidos pela DRJ.

Ora, diante dos reiterados descumprimentos de diligência realizados no presente processo, bem como levando em consideração o princípio da eficiência, celeridade e interpretação mais benéfica ao contribuinte, não me resta alternativa a não ser de também acatar seus argumentos nesse ponto.

Isto porque, não há lógica em se reconhecer como legítimos os empréstimos declarados como fictícios pela autoridade lançadora, bem como julgar improcedente a respectiva infração, mas manter a glosa de despesas decorrentes dessas mesmas obrigações.

Assim é que, diante de tudo o quanto exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto para julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos do que a

Glosa de Despesas (fls. 552) deve ser alterada: **de R\$ 5.074.974,57 para R\$ 4.662.369,90**, para o ano de 2001 e de R\$ 2.079.960,25 para R\$ 1.998.552,58, para o ano de 2002. Além disso, também deverão ser excluídas as glosas relativas a glosa sobre as despesas operacionais decorrentes de variação cambial e juros incidentes sobre as obrigações originariamente objeto da infração relativa à omissão de receitas.

Neste caso, caberá à unidade de origem realizar a devida liquidação em face ao descumprimento da diligência pela autoridade diligente.

Quanto à alegação de impossibilidade de aplicação da SELIC, tal matéria também é objeto da Súmula CARF n. 04, de aplicação vinculante por este Conselho.

No que se refere à incidência de juros sobre a multa, tal matéria também foi objeto da Súmula CARF n. 108, de aplicação vinculante.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, estende-se no que couber, aos demais lançamentos decorrentes quando tiver por fundamento o mesmo suporte fático.

Assim, face a tudo o quanto exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício e quanto ao Recurso Voluntário das parcial provimento para: (i) não acolher as preliminares arguidas; (ii) julgar improcedente a infração de omissão de receitas por passivo fictício; (iii) julgar parcialmente procedente a infração relativa à glosa de despesas devendo ser alterada glosa: **de R\$ 5.074.974,57 para R\$ 4.662.369,90**, para o ano de 2001 e de R\$ 2.079.960,25 para R\$ 1.998.552,58, para o ano de 2002. Além disso, também deverão ser excluídas as glosas relativas a glosa sobre as despesas operacionais decorrentes de variação cambial e juros incidentes sobre as obrigações originariamente objeto da infração relativa à omissão de receitas, e; (iv) negar provimento quanto à impossibilidade de aplicação da SELIC e cobrança de juros sobre mora.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva