



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

Processo nº 19515.002782/2006-43
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1301-000.398 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 21 de março de 2017
Assunto Conversão em Diligência
Recorrente CLARO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, vencidos os Conselheiros Milene de Araújo Macedo, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Waldir Veiga Rocha, que rejeitavam a diligência. Designado para redigir a resolução o Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Trata-se o presente processo de recurso voluntário contra acórdão da DRJ/SP1 que julgou procedentes os autos de infração de IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e reflexos de CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e PIS – Contribuição para o Programa de Integração

Social, em que foi apurada omissão de receitas caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, pela pessoa jurídica TESS S/A, incorporada pela recorrente em 30/12/2005. Referidos lançamentos reduziram o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL no valor de R\$ 31.453.631,82, e constituíram crédito de COFINS no valor de R\$ 943.608,95 e PIS de R\$ 204.448,60, acrescidos de multa de ofício de setenta e cinco por cento e juros de mora.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo*, complementando-o ao final:

“A empresa TESS S/A, de CNPJ 02.093.211/0001-41, foi incorporada pelo interessado, em 30/12/2005, o qual foi autuado, como responsável, no **IRPJ** e reflexos, em 06/12/2006, em razão de **omissão de receita caracterizada por passivo fictício** constatado na incorporada no ano-calendário de 2001, quando estava no regime de lucro real anual, no valor total de **R\$ 31.453.631,82**, tendo sido retificado o prejuízo fiscal e a base negativa e apurado um crédito tributário total de **R\$ 2.963.480,9**, a título de PIS e COFINS, incluindo multas de ofício de 75% e juros de mora calculados até 31/11/2006 (fls. 1 a 230).

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 193 a 196, bem como o Termo de Encerramento e seus anexos, às fls. 189 a 192, dão conta de que:

1 - o exame da documentação das despesas escrituradas na conta "21121111 - Fornecedores gerais moeda nacional", no total de R\$ 45.816.959,36, referentes aos 10 maiores fornecedores (94,90% do saldo dessa conta em 31/12/2001) mostrou a não comprovação da origem e/ou da baixa de **R\$ 2.267.928,08**; os valores que foram aceitos e não aceitos estão detalhados na planilha "VALORES COMPROVADOS - ANALÍTICO", às fls. 190 e 191; o TVF explica que os valores zerados nessa planilha correspondem a documentos que não foram apresentados ou que não foram aceitos por não trazerem a comprovação de baixa ou por pertencerem a outro exercício (o que ocorreu com algumas notas da NOKIA); eis o resumo dessa planilha:

FORNECEDOR	VALOR DEDUZIDO	VALOR COMPROVADO	VALOR NÃO COMPROVADO
NOKIA	17.464.817,94	15.833.917,94	1.630.900,00
CIBERVOX	389.734,24	249.164,50	140.669,74
DEICMAR	218.733,93	0,00	218.733,93
IFS	211.341,00	0,00	211.341,00
PORTAL PUBLICIDADE	168.937,61	129.939,86	38.997,75
HP	156.994,05	132.240,04	24.754,01
PIRES	110.121,63	107.489,98	2.631,65
TOTAL	18.720.680,40	16.452.752,32	2.267.928,08

2 - o contribuinte não comprovou a baixa e nem a validade da permanência do saldo da conta contábil 22121122 - Ericsson Telecomunicações, em 31/12/2001, de **R\$ 29.185.703,74**, até o encerramento do trabalho.

O TVF dá conta dos sucessivos Termos de Intimação (TI) e prorrogações de prazo concedidas, desde o início da fiscalização, em 07/03/2005, passando por 10/07/2006, quando foi requisitada a relação analítica dos valores que compuseram os saldos das contas contábeis 21121111 e 22121122, até 21/11/2006 - quando o sujeito passivo atendeu parcialmente a requisição acima - e até 05/12/2006, quando o contribuinte apresentou cópias de 966 notas fiscais que compuseram o saldo da conta 22121122 e solicitou mais 30 dias para levantar suas baixas, o que foi indeferido, tendo sido devolvidas e desconsideradas tais notas (fls. 7, 8 e 160 a 196).

O TVF reporta-se, também, à planilha "VALORES COMPROVADOS - SINTÉTICO", que resume, para a primeira conta em tela, por fornecedor, o total não comprovado, e para a segunda, da Ericsson, o total não comprovado para cada um dos cinco códigos; eis a planilha:

DATA	CONTA 211.21.111	DÉBITOS	CRÉDITOS	NÃO COMPROVADOS
31/12/01	EJV do Brasil Ltda.		26.512.576,96	0,00
31/12/01	Nokia do Brasil Tecnologia Ltda		17.464.817,94	1.630.900,00
31/12/01	Samsung eletrônica da Amazônia Ltda.		467.312,00	0,00
31/12/01	Cybervox Eletronics Ind. Com. Ltda		389.734,24	140.569,74
31/12/01	Deicmar SA Armazéns Gerais		218.733,93	218.733,93
31/12/01	IFS - Industrial and Financial Systems		211.341,00	211.341,00
31/12/01	Portal Publicidade Ltda		168.937,61	38.997,75
31/12/01	Hewlett Packard Brasil S/A		156.994,05	24.754,01
31/12/01	Resmat Parsch Sistemas Contra Incêndio		116.390,00	0,00
31/12/01	Pires Serviços Gerais a Bancos e Em		110.121,63	2.631,65
			45.816.959,36	2.267.928,08
DATA	CONTA 221.21.122	DÉBITOS	CRÉDITOS	NÃO COMPROVADOS
31/12/01	Saldo do Fornecedor Ericsson 132		23.581,70	23.581,70
31/12/01	Saldo do Fornecedor Ericsson 242		0,00	0,00
31/12/01	Saldo do Fornecedor Ericsson 314		15.112.732,08	15.112.732,08
31/12/01	Saldo do Fornecedor Ericsson 3925		10.244.450,52	10.244.450,52
31/12/01	Saldo do Fornecedor Ericsson 4412		3.804.939,44	3.804.939,44
			29.185.703,74	29.185.703,74
	TOTAL			31.453.631,82

Por fim, o TVF relata que, em consequência do atendimento apenas parcial das intimações, tal valor foi lançado como passivo fictício, "posto que parte não teve sua origem comprovada, e portanto sua necessidade, e parte não teve a confirmação da baixa apresentada até o presente momento". Reforça sua argumentação com os seguintes acórdãos:

"COMPROVAÇÃO (COMISSÕES) - Para que a despesa possa ser aceita como dedutível é necessário que a documentação que lastreia os lançamentos se constitua em documentos fiscais emitidos por terceiros, a fim de que se possa averiguar se possuem os requisitos de normalidade, e se os beneficiados interferiram na obtenção da receita operacional (Ac. 1º CC 105-1.315/85 - Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 17/86, pág. 425) .

COMPROVAÇÃO DE DESPESAS - Mantém-se a tributação quando a apropriação das quantias não estiver apoiada em documentação hábil (Ac. 1º CC 103-06.608/84 Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 34/85, pág. 934)."

Os elementos colhidos pela fiscalização encontram-se no ANEXO 01.

Os autos de infração constam às fls. 197 a 213, tendo sido exigido o crédito tributário total de **RS 2.963.480,95** (fl. 6) a título de PIS e COFINS, multas de 75% e juros de mora calculados até 31/11/2006. O auto de infração de IRPJ aponta a seguinte infração e respectiva base legal:

"001 - OMISSÃO DE RECEITAS

PASSIVO FICTÍCIO Omissão de Receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada, conforme Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante deste Auto de Infração.

(...)

Enquadramento legal

Art. 24 da Lei n.º 9.249/95;

Art. 40 da Lei n.º 9.430/96;

Arts. 247, 248, 251, 264, "caput" e § 3º, 274, 275, inciso I, 276, 277, 278, 279, 280, 281, 288, 836, 841, inciso IV, 845, inciso II, 904, 923, e 926 do RIR/99."

Os novos valores de prejuízo fiscal e base negativa foram incluídos no sistema SAPLI (fls. 214 a 230).

A empresa apresentou impugnação, em 05/01/2007 (fls. 258 a 273), por meio de seus advogados (fls. 273 e 275 a 292), acompanhada de elementos de prova (fls. 274 e 308 a 4.199), e alegando, além da tempestividade da impugnação, ser improcedente o suposto passivo fictício, pelas seguintes razões, em resumo:

1 - há **nulidade** por violação do contraditório, da ampla defesa, e da regra expressa dos arts. 10, incisos III, IV, V, e 59, ambos do Decreto n.º 70.235/72, pois:

a) a autoridade administrativa deixa de motivar, apontar, com precisão, qual o fato e a infração cometida, fazendo alegações dúbias e sem qualquer respaldo fático;

b) o auto de infração aponta o artigo 281, III, do RIR/99 como fundamento da autuação, mas o dispositivo estabelece uma presunção da omissão de receita que abrange dois fatos distintos, a saber: "a manutenção no passivo de obrigações já pagas" **ou** "cuja exigibilidade não seja comprovada.";

c) todavia, o auto de infração assim descreve a "OMISSÃO DE RECEITAS PASSIVO FICTÍCIO":

"Omissão de Receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada, conforme Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante deste auto de Infração."

d) ou seja: o auto de infração não determina se a suposta omissão de receita decorre da "manutenção no passivo de obrigações já pagas" ou "cuja exigibilidade não seja comprovada";

e) além disso, o TVF motiva o lançamento de forma atabalhoada, dúbia e não condizente com a infração apontada na autuação ("omissão de receita"), ao asseverar que:

"Como consequência do atendimento parcial das intimações, lançamos os valores abaixo como passivo fictício, posto que parte não teve sua origem comprovada, e

portanto a sua necessidade (sic), e parte não teve a confirmação da baixa apresentada até o presente momento."

f) e o TVF cita dois acórdãos que tratam da necessidade da comprovação de despesas para serem dedutíveis, matéria distinta daquela que supostamente ensejou a autuação, qual seja, passivo fictício, para reforçar sua argumentação;

g) em suma: a motivação expendida no TVF é condizente com infração fundamentada nos artigos 299 e 300 do RIR/99, que tratam da glosa de despesas, mas nunca com o presente auto de infração, centrado em suposta "OMISSÃO DE RECEITA PASSIVO FICTÍCIO", tal como previsto no artigo 281 do RIR/99;

h) ao proceder dessa forma, a fiscalização eivou de nulidade o auto de infração, por não demonstrar devidamente os fatos considerados suficientes à sua realização e, conseqüentemente, impedir o direito à ampla defesa e ao contraditório;

2 - há **nulidade** por violação de expressa disposição legal, pois:

a) a presunção do art. 281 do RIR/99 afasta a necessidade de as autoridades comprovarem a omissão no registro de receita mas nunca os fatos que dão ensejo à presunção, no caso, "a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada";

b) mas o auto de infração aponta apenas, como fundamento, a "Omissão de Receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada, conforme Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante deste auto de infração";

c) o TVF, por sua vez, em momento algum demonstra/comprova que a Impugnante manteve no passivo obrigações pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada;

d) o auto de infração, portanto, está eivado de nulidade, pelo fato de o autuante deixar de produzir qualquer prova em relação aos fatos que dão ensejo à aplicação da presunção, ou seja, a manutenção no passivo de obrigações pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada;

e) por decorrência, houve violação do CTN (art. 142, no que diz respeito ao dever de determinar a matéria tributável, e art. 149, inciso V, quanto à falta de comprovação da omissão ou inexistência no lançamento por homologação) e do art. 9º do Decreto n.º 70.235/72, que preceitua que a autuação deve estar instruída com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito;

f) em resumo: o autuante não comprovou "a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada", fatos que sustentam a presunção;

3 - há **nulidade** por violação do direito de defesa e do contraditório, bem como do princípio da verdade material, pois quanto à conta 22121122, referente à empresa Ericsson - responsável pela implantação de todo o sistema de telefonia da impugnante - a fiscalização afirma que todas as operações constituem passivo fictício, embora a mesma tenha desconsiderado e devolvido, em 05/12/2006, as cópias das 966 notas fiscais que compuseram o saldo dessa conta e que comprovariam as operações nela registradas, ao mesmo tempo que não produziu qualquer elemento probatório;

4 - inexistente o passivo fictício apontado com respeito à conta contábil 22121122 (Ericsson) pela suposta falta de comprovação da baixa de R\$ 29.185.703,74, pois tal empresa e a TESS firmaram um consórcio para a implantação da Banda "B" de telefonia; a Ericsson é a maior fornecedora de sistemas móveis e serviços de telefonia do mundo e suporta todos os principais padrões para comunicação móvel, razão pela qual foi contratada para fornecer todo o equipamento, software e serviços para implantação do sistema da TESS; também foi atribuída à Ericsson a responsabilidade por todas as obras civis relativas aos "sites" - locais onde as antenas e equipamentos são instalados para o sistema (células) funcionar - conforme provam o contrato e as 966 notas fiscais desconsideradas, ora juntados;

5 - para atender a intimação de 27/11/2006, em 04/12/2006, a impugnante solicitou prorrogação de prazo (fl. 188), esclarecendo que:

"Tal solicitação provém do fato de que o processo de pagamento de itens de engenharia é feito por adiantamentos calculados com relação às medições proporcionais às suas instalações, sendo necessário identificar todos os adiantamentos para a composição das respectivas baixas."

6 - as notas fiscais emitidas, em sua grande maioria, não correspondem ao fluxo de pagamento/adiantamento, mas, sim, ao de execução das obras, razão pela qual não servem para demonstrar as baixas das contas, pois não se trata de operação isolada, mas sim de um complexo de negócios jurídicos firmados por empresas de grande porte para a implantação de sistema de telefonia móvel, que iniciou em 1998 e perdurou até 2002;

7 - por isso, era imprescindível rever as contas correspondentes aos adiantamentos vis-à-vis as contas de passivos correspondentes aos serviços prestados pela Ericsson, no período em tela, para recompor todo o histórico referente a este contrato, trabalho que deveria ser realizado pelas autoridades administrativas no âmbito do procedimento de lançamento, sob pena de este ser improcedente;

8 - o mesmo vale para as operações referentes à conta contábil 21121111 - fornecedores gerais moeda nacional - em que inexistente qualquer passivo fictício, mas que requer uma revisão para comprovar a origem e/ou baixa do valor de R\$ 2.267.928,08, razão pela qual protesta pela juntada de novos documentos, em homenagem ao princípio da verdade material;

9 - a TESS foi incorporada pela impugnante, de forma que, nos termos do art. 132 do CTN, a sucessora somente é responsável pelos tributos devidos pela sucedida, e não pelas multas eventualmente lançadas posteriormente à incorporação.

O processo foi baixado em diligência, em 09/06/2009, nos seguintes termos (fls. 4200 a 4203):

"(...)

A impugnante diz que traz, como provas, as 966 notas fiscais que compuseram o saldo da conta 21121122 (sic) e contrato entre TESS S/A e Ericsson Telecomunicações S.A. (fl. 274).

Quanto às cópias apresentadas das **Notas Fiscais-Faturas da Ericsson Serviços de Telecomunicações Ltda.** (fls. 308 a 1.317), verificou-se, por amostragem, que:

1 - algumas são praticamente ilegíveis;

2 - algumas se referem a materiais e outras a prestação de serviços;

3 - algumas foram emitidas em 2001 (boa parte em dezembro), com vencimento a vista e outras em 2000, com n.º da duplicata indicado.

Dentre as provas apresentadas (e não mencionadas à fl. 274), há cópia de duas fls. do livro Diário Geral, com lançamentos sob o n.º 1009701, em 31/08/2001, que mostram um pagamento à Ericsson de R\$ 5.000.000,00 (fl. 1.319) e duas baixas à conta 21141283, de R\$ 3.250.000,00 e de R\$ 5.000.000,00 (fl. 1.320), todos com histórico sintético de "Pagamento parte DPA2 Ericsson", o que mostra a existência de outra conta de passivo referente à Ericsson e, talvez, de outros contratos com essa empresa ou de outras compras.

Quanto ao contrato, também verificado por amostragem (fls. 1.322 a 4.191), foram apresentadas atas de reunião e outros documentos de caráter administrativo do projeto, envolvendo "TESS CONSORTIUM" e **Ericsson Telecomunicações S.A.**, desde a concorrência, projeto e especificações técnicas, mapas, etc, referindo acordos de compra, anexos do contrato, e ao final, o contrato, tudo em inglês (fls. 4.139 a 191) e, portanto, sem qualquer valor probante, nos termos do art. 157 do CPC.

Assim, proponho encaminhar este processo à DEFIC/SPO para a realização de diligência em que a fiscalização intime o contribuinte a apresentar, dentre outros elementos que ela julgar necessários:

1 - explicações claras e detalhadas sobre o significado dos cinco códigos utilizados na conta 22121122 (132, 242, 314, 3925 e 4412) e da expressão "DPA2 Ericsson" utilizada na escrituração da conta 21141283, bem como sobre a utilização dessas duas contas para a Ericsson, assim como a relação com a **Ericsson Serviços de Telecomunicações Ltda., emitente das Notas Fiscais-Faturas**, visto que o contrato apresentados teria sido feito com a **Ericsson Telecomunicações S.A.**;

2 - planilha eletrônica e impressa relacionando os dados (n.º, data de emissão, data de vencimento, conteúdo resumido e valor) das Notas Fiscais-Faturas apresentadas na impugnação, por ordem crescente de data de emissão, com respectiva data de vencimento, totalizadas de forma a permitir o confronto com a sua escrituração;

3 - plano de contas com explicações claras e detalhadas sobre o funcionamento das contas de Adiantamento envolvidas com o passivo autuado, esclarecendo especialmente o momento das baixas dos adiantamentos concedidos;

4 - documentos que comprovem as baixas do passivo autuado realizadas posteriormente a 31/12/2001 e a respectiva escrituração no Razão e/ou provas de que o passivo autuado permaneceu em aberto;

5 - os mesmos itens, no que couber, para a conta 21121111.

Por fim, solicito que a fiscalização analise a documentação apresentada e se pronuncie de forma conclusiva apontando quais elementos comprovam a veracidade do passivo registrado, tanto no que diz respeito à sua origem, quanto no que se refere à sua baixa."

(...)"

A diligência foi concluída com ciência ao contribuinte em 09/04/2010 (fls. 5.596 a 5.599), nos seguintes termos:

"(...)

Já havíamos feito uma análise parcial da documentação apresentada no Termo de Constatação e Intimação Fiscal (TCIF), lavrado em 29/10/2009. Faremos agora um comentário a respeito do atendimento ao TCIF e também algumas considerações.

Petição de 17/11/2009

Em relação à petição de 10/08/2009 o procurador esclareceu que o anexo 1 é o CD e o anexo 2 constitui-se na planilha anteriormente apresentados. Foram rubricados os documentos e apresentada a tradução juramentada dos anexos 4 e 5. Apesar do esforço do contribuinte, os textos traduzidos não trouxeram esclarecimentos pertinentes ao caso sob análise.

Apesar de observado na folha 2/5 do TCIF não foram trazidos aos autos quaisquer documentos que versassem sobre a prorrogação do contrato anteriormente apresentado.

No "doc 3" o contribuinte apresentou cópias dos livros diários com os lançamentos contábeis que teriam baixado o valor de R\$ 29.185.703,74 da conta 21121122 em setembro de 2002, em complemento à explicação anteriormente apresentada na petição de 13/10/2009.

Em relação à petição de 13/10/2009 foi corroborada nossa observação de que o balancete do mês de setembro então apresentado corresponde ao "doc 3". Foram rubricados os documentos.

Foi solicitada e deferida nova prorrogação de prazo de vinte dias. Foram também apresentadas novas petições, abaixo relacionadas:

Petição de 08/12/2009

O contribuinte informou que logrou encontrar os livros Diários e Razões e os colocou à nossa disposição. Foi solicitada prorrogação de prazo por mais vinte dias e foram deferidos dez dias.

Petição de 18/12/2009

O sujeito passivo informou que logrou êxito em localizar no livro razão (grifamos) lançamentos relativos a parte (grifamos) das notas fiscais colacionadas aos autos. Foi juntada planilha contendo a informação e mais um CD contendo cópia integral do livro razão dos anos de 2000 e 2001. Foram solicitados mais trinta dias de prorrogação de prazo. Em razão do gozo de férias concedemos a prorrogação até 26/01/2010.

Petição de 26/01/2010

O contribuinte informou que conseguiu localizar em seu livro razão (grifamos) cerca de 70% dos lançamentos contábeis referentes às notas fiscais atinentes à conta contábil nº 21121122 e anexou nova planilha atualizada. Informou também que continuava a procura pelos livros diários do ano calendário de 2001 e que até este momento só havia localizado o do mês de janeiro.

Petição de 17/02/2010

O contribuinte informou que conseguiu localizar todos os livros diários de 2001 e que os mesmos se encontravam à disposição da fiscalização no estabelecimento do contribuinte.

Apesar do prazo inicialmente concedido e de todas as prorrogações que foram deferidas nada mais foi apresentado até o presente momento.

Não foram acostadas as notas fiscais originais requisitadas nos itens 2 e 3 do TCIF, referentes às contas contábeis n. s 21121122 e 21121111.

As notas fiscais originais são parte fundamental da explicação que se pretendia obter. São estas a origem do lançamento contábil e sem as mesmas este carece de comprovação. Por este motivo, assim estabeleceu o caput do art. 264 do RIR/99

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto , não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros,' documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei n.2. 486, de 1969, art. 4.2.).

A escrituração tem origem nos documentos contábeis e estes são o seu fundamento. Como já citamos no Termo de Verificação Fiscal (fl. 195):

"Mantém-se a tributação quando a apropriação das quantias não estiver apoiada em documentação hábil".

Fotocópias não são documentação hábil para sustentar o lançamento contábil, ainda mais quando parte delas está ilegível e o próprio contribuinte não logra apontá-las em seu livro diário. Lembramos também que sequer foi tangenciada a exigência em relação à apresentação das notas fiscais que compuseram o saldo não comprovado de R\$ 2.267.928,08 da conta contábil nº 21121111.

Sem as notas fiscais originais não se comprova a origem dos valores lançados na conta contábil nº 22121122 cuja baixa foi rastreada na petição de 13/10/2009.

Devido a falta de apresentação das notas fiscais referentes aos valores de R\$ 2.267.928,08 e R\$ 29.185.703,74 não verificamos os livros diários que foram colocados à nossa disposição no estabelecimento do contribuinte.

Além de não entregar a documentação cuja contabilização resultou no saldo de R\$ 29.185.703,82, estranhamos que a baixa de notas fiscais emitidas a partir do final do ano 2000 só ter ocorrido em setembro de 2002, em desacordo com o disposto na cláusula 15 do contrato com a Ericsson, citado no TCIF.

Desta forma, constatamos que os documentos fundamentais para que alterássemos nosso entendimento não foram trazidos aos autos e opinamos pela manutenção da tributação.

(...)" (grifou-se)

O contribuinte assim se manifestou, em 22/04/2010, a respeito da conclusão da diligência (fls. 5600 a 5605):

"(...)

Durante o deslinde da diligência, a ora Peticionária logrou êxito em cumprir todas as exigências da DRJ, o que fulmina de uma vez por todas o auto de infração levado a efeito, como se expõe, sucintamente, a seguir.

Em petição apresentada em 10.08.2009, a Peticionária carrou aos autos (i) a planilha eletrônica e impressa relacionando os dados das notas fiscais apresentadas em

sede de impugnação; (ii) o plano de contas contendo explicações sobre o seu funcionamento e (iii) a cópia autenticada da tradução juramentada do contrato de prestação de serviços firmado entre a TESS S.A e a Ericsson Telecomunicações S.A.

Em petição apresentada em 13.10.2009, a Peticionária prestou esclarecimentos sobre a expressão "DPA2 Ericsson" e sobre a inexistência de duplicidade de contas, eis que a conta 22121122 refere-se ao grupo de fornecedores, ao passo que a conta 21141281 refere-se ao grupo de empréstimos. **Ademais, nesta mesma oportunidade, a Peticionária detalhou o momento da baixa do passivo autuado, demonstrando e comprovou documentalmente a inexistência do alegado passivo fictício referente à conta contábil 21121122, atinente à operação com a empresa Ericsson, no valor de R\$ 29.185.703,74.**

A despeito do cumprimento de todas as exigências da DRJ, o Ilmo. Fiscal lavrou novo Termo de Intimação, agora exigindo uma série de documentos que não estavam elencados na decisão da DRJ, tais como escrituração contábil das notas fiscais relacionadas na planilha e a cópia original das notas fiscais.

Mais uma vez a Peticionária, demonstrando a sua boa-fé, providenciou, em 18.11.2009, a cópia de todos os lançamentos contábeis no Livro Diário que demonstram a efetiva baixa do valor de R\$ 29.185.703,74.

Ademais, em petição apresentada em 18.12.2009, a Peticionária apresentou arquivo digital contendo a cópia integral dos Livros Razão dos anos de 2000 e 2001, bem como nova planilha indicando a página do Livro Razão em que estão escrituradas as notas fiscais referentes à conta contábil n.º 21121122. Essa planilha foi complementada em 26.01.2010.

Como se não bastasse, a Peticionária colocou à disposição do Ilmo. Fiscal todos os seus Livros Diários, hábeis e idôneos a comprovar os lançamentos contábeis das notas fiscais.

Deu-se por finalizada a diligência, tendo sido exarado o "Termo de Encerramento de Diligência Fiscal", segundo o qual se fazia imprescindível a apresentação das notas fiscais originais, as quais deveriam ter sido conservadas nos termos do artigo 264 do RIR/99.

Com o devido respeito ao entendimento do Ilmo. Fiscal, o mesmo afigura-se equivocado. **Ocorre que as notas fiscais já foram objeto de análise pela ilustre autoridade administrativa, conforme atesta, inclusive, o Termo de Verificação Fiscal** ao dispor que em 05.12.2006 a empresa apresentou as 966 notas fiscais que compuseram o saldo da conta n.º 21121122.

Com efeito, é fato incontroverso que as notas fiscais já foram objeto de análise pelo Ilmo. Fiscal. É óbvio, assim, que a Peticionária conservou em ordem as notas fiscais durante todo o prazo decadencial, tanto que chegou a apresentar ao Ilmo. Fiscal, que... as desconsiderou e procedeu a lavratura do auto de infração.

Nesta esteira, impõe-se a aceitação das fotocópias das notas fiscais carreadas aos autos, quando da apresentação da Impugnação. Tanto é assim que a própria DRJ não exigiu as notas fiscais originais, mas apenas uma planilha relacionando os seus dados, o que foi devidamente cumprido.

Mesmo se assim não fosse ... é certo que as cópias das notas fiscais têm o mesmo valor probante das originais, como se extrai da ementa abaixo:

(...)

Ademais, no "Termo de Encerramento de Diligência" levantou-se uma suspeita, em razão da baixa das notas fiscais emitidas a partir do final do ano de 2000 só ter ocorrido em setembro de 2002. Quanto a este ponto, conforme já esclarecido em sede de impugnação, as notas fiscais emitidas, em sua grande maioria, não correspondem ao fluxo de pagamento/adiantamento, mas sim de execução de obras, razão pela qual não servem para demonstrar as baixas das contas.

Inclusive, o artigo 15 do Contrato é claro ao dispor que os pagamentos ocorrem em razão da execução de obras/fases. Assim, este artigo é apto a corroborar as alegações da Peticionária, ao contrário do que entendeu o Ilmo. Fiscal.

Assim, as baixas das contas foram comprovadas por outros documentos hábeis e idôneos, em especial os acostados às petições de 13.10.2009 e 18.11.2009, rastreado o valor de R\$ 29.185.703,74, até a sua efetiva baixa.

Isto posto, restando demonstrado que o Processo Administrativo encontra-se devidamente instruído com provas idôneas e irrefutáveis da inexistência do passivo fictício apontado pela fiscalização, impõe-se a procedência da Impugnação, cancelando-se integralmente a autuação fiscal.

(...)"

E o relatório."

Em julgamento realizado em 08 de julho de 2010, a 4ª Turma da DRJ/SP1 prolatou o acórdão nº 16-25.985, que considerou a impugnação improcedente e foi assim ementado:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001

NULIDADE.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A impugnação demonstra perfeita compreensão das infrações imputadas ao contribuinte. Preliminar indeferida.

VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. INOCORRÊNCIA.

Alegada violação ao princípio da verdade material e/ou de dispositivos legais afetos ao mérito não é causa de nulidade, mas, sim, tema de exame de mérito. Preliminar indeferida.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO.

Cópias de notas fiscais apresentadas pelo contribuinte à fiscalização não são documentos hábeis a efetuar qualquer comprovação se o contribuinte não apresenta os respectivos originais.

MULTA. INCORPORAÇÃO

Correta a multa de ofício aplicada à incorporadora por infrações cometidas pela incorporadora quando esta já era controlada pela primeira à época do fato gerador. O controle pressupõe pleno conhecimento, por parte do controlador, da conduta da controlada.

AUTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

O voto referente ao IRPJ aplica-se aos seus reflexos.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido."

Devidamente cientificado em 06/08/2010 (fls. 5.705), o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, em 03/09/2010 (fls. 5.709), o recurso voluntário de fls. 5.710 a 5.736 alegando, em apertada síntese, os itens abaixo relacionados, os quais serão melhores descritos por ocasião do voto:

(i) A nulidade da autuação visto que os fatos insuficientemente descritos no auto de infração constituem cerceamento ao direito de defesa e configuram descumprimento de requisito essencial estabelecido no art. 10, do Decreto nº 70.235/72;

(ii) A nulidade do auto de infração pelo fato da autoridade autuante não ter produzido qualquer elemento de prova em relação aos fatos que dão ensejo à aplicação da presunção de passivo fictício, ou seja, a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, em manifesta afronta aos arts. 142 e 149, inciso V, do Código Tributário Nacional - CTN e art. 9º do Decreto nº 70.235/72;

(iii) A nulidade da autuação pois a autoridade fiscal desconsiderou as 966 notas fiscais apresentadas, as quais comprovam a regularidade das operações praticadas com a empresa Ericsson relacionadas com a conta 22121122, sem qualquer justificativa para tanto. Alega que essa conduta viola o direito à ampla defesa e o contraditório bem como o princípio da verdade material e a regra do art. 142 do CTN;

(iv) A recorrente afirma ter apresentado documentos comprobatórios aptos a comprovar a inexistência da presunção de omissão de receitas caracteriza pelo passivo fictício, entretanto, a DRJ entendeu por não analisar as notas fiscais apresentadas sob o argumento de que não haveria certeza quanto à sua fidedignidade, pois deveriam ter sido apresentadas as vias originais, e que também por esta razão deixou de analisar as outras provas e questões suscitadas. A recorrente requer a decretação da nulidade do acórdão recorrido, nos termos do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, e o cancelamento integral do auto de infração. Alternativamente, requer, seja decretada a nulidade do acórdão da DRJ, determinando-se a remessa dos autos à origem para prolação de nova decisão, após análise de todo conjunto probatório;

(v) No mérito, alega a inexistência de passivo fictício relativo à conta 21121122, visto que as operações com a empresa Ericsson decorrem de consórcio firmado entre elas para implantação da banda "B" de telefonia celular. Com objetivo de comprovar suas alegações anexou aos autos 966 notas fiscais que foram simplesmente desconsideradas pelo fiscal autuante, entretanto, por se tratar de um complexo de negócios jurídicos firmados por empresas de grande porte, seria imprescindível a análise de todas contas correspondentes aos adiantamentos com as contas de passivos correspondentes aos serviços prestados pela Ericsson.

Como não foi feita essa recomposição o lançamento é improcedente, assim como a parcela relativa às operações registradas na conta contábil nº 21121111 - Fornecedores Gerais Moeda Nacional, que também requer uma revisão contábil de modo a comprovar sua origem e/ou baixa;

(vi) Alega que inexistente passivo fictício referente à conta 21121122, na qual foram registradas as operações com a empresa Ericsson, pois a recorrente teria detalhado o momento da baixa do passivo autuado, demonstrando e comprovando documentalmente a insubsistência da autuação. Aduz ter apresentado cópia de todos os lançamentos do Livro Diário que demonstram a efetiva baixa do valor de R\$ 29.185.703,74, bem assim, do arquivo digital do Livro Razão dos anos de 2001 e 2001, porém a DRJ teria desprezado toda documentação comprobatória, sem justificativa plausível, em afronta ao princípio do contraditório, da ampla defesa e da verdade material. Requer ao CARF a análise de todos esses documentos, para que seja reconhecida ao final a inexistência do apontado passivo fictício;

(vii) Afirma que a multa de ofício é ilegítima pois, a recorrente, na condição de sucessora da Tess somente é responsável pelos tributos devidos pela sucedida, e não pelas multas eventualmente devidas e lançadas posteriormente à incorporação, razão pela qual a multa de ofício deve ser rechaçada em qualquer hipótese.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora.

Durante as discussões realizadas na sessão de julgamento, suscitou-se a necessidade de conversão do processo em diligência, da qual discordo por entender que o processo encontrava-se em condições de ser julgado.

Assim, voto pela não conversão do julgamento em diligência suscitada de ofício, por entendê-la desnecessária.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Redator Designado

Coube-me a redação do voto vencedor, que é circunscrito à diligência que restou aprovada, na sessão de julgamento..

Causou-me estranheza a rejeição ao acervo probatório composto de 966 notas fiscais entregues em fotocópia pelo simples fato de não serem documentos originais. Isso ficou claro no seguinte trecho do Relatório Fiscal, às fls. 5597/5598:

"Não foram acostadas as notas fiscais originais requisitadas nos itens 2 e 3 do TCIF, referentes às contas contábeis nºs 21121122 e 21121111.

As notas fiscais originais são parte fundamental da explicação que se pretende obter. São estas a origem do lançamento contábil e sem as mesmas este carece de comprovação. Por este motivo, assim estabeleceu o caput do artigo 264 do RIR/99:

[...]

A escrituração tem origem nos documentos contábeis e estes são o seu fundamento. Como já citamos no Termo de Verificação Fiscal (fl. 195): "Mantém-se a tributação quando a apropriação das quantias não estiver apoiada em documentação hábil. Fotocópias não são documentação hábil para sustentar o lançamento contábil, ainda mais quando parte delas está ilegível e o próprio contribuinte não logra apontá-las em seu livro fiscal [...]"

Sem as notas fiscais originais não se comprova a origem dos valores lançados na conta contábil 21121122 cuja baixa foi rastreada na petição de 13/122009.

Devido a falta de apresentação das notas fiscais referentes aos valores de R\$ 2.267.928,08 e R\$ 29.185.703,74 não verificamos os livros diários que foram colocados à nossa disposição no estabelecimento do contribuinte."

Ocorre que a Turma recorrida aprovou a diligência proposta nos seguintes termos, reproduzidos, na presente instância *ad quem*, pela ilustre Relatora:

"Quanto às cópias apresentadas das **Notas Fiscais-Faturas da Ericsson Serviços de Telecomunicações Ltda.** (fls. 308 a 1.317), verificou-se, por amostragem, que:

- 1 - algumas são praticamente ilegíveis;
- 2 - algumas se referem a materiais e outras a prestação de serviços;
- 3 - algumas foram emitidas em 2001 (boa parte em dezembro), com vencimento a vista e outras em 2000, com n.º da duplicata indicado.

Dentre as provas apresentadas (e não mencionadas à fl. 274), há cópia de duas fls. do livro Diário Geral, com lançamentos sob o n.º 1009701, em 31/08/2001, que mostram um pagamento à Ericsson de R\$ 5.000.000,00 (fl. 1.319) e duas baixas à conta 21141283, de R\$ 3.250.000,00 e de R\$ 5.000.000,00 (fl. 1.320), todos com histórico sintético de "Pagamento parte DPA2 Ericsson", o que mostra a existência de outra conta de passivo referente à Ericsson e, talvez, de outros contratos com essa empresa ou de outras compras.

Quanto ao contrato, também verificado por amostragem (fls. 1.322 a 4.191), foram apresentadas atas de reunião e outros documentos de caráter administrativo do projeto, envolvendo "TESS CONSORTIUM" e **Ericsson Telecomunicações S.A.**, desde a concorrência, projeto e especificações técnicas, mapas, etc, referindo acordos de compra, anexos do contrato, e ao final, o contrato, tudo em inglês (fls. 4.139 a 191) e, portanto, sem qualquer valor probante, nos termos do art. 157 do CPC.

Assim, proponho encaminhar este processo à DEFIC/SPO para a realização de diligência em que a fiscalização intime o contribuinte a apresentar, dentre outros elementos que ela julgar necessários:

- 1 - explicações claras e detalhadas sobre o significado dos cinco códigos utilizados na conta 22121122 (132, 242, 314, 3925 e 4412) e da expressão "DPA2 Ericsson" utilizada na escrituração da conta 21141283, bem como sobre a utilização dessas duas contas para a Ericsson, assim como a relação com a **Ericsson Serviços de**

Telecomunicações Ltda., emitente das Notas Fiscais-Faturas, visto que o contrato apresentados teria sido feito com a **Ericsson Telecomunicações S.A.**;

2 - planilha eletrônica e impressa relacionando os dados (n.º, data de emissão, data de vencimento, conteúdo resumido e valor) das Notas Fiscais-Faturas apresentadas na impugnação, por ordem crescente de data de emissão, com respectiva data de vencimento, totalizadas de forma a permitir o confronto com a sua escrituração;

3 - plano de contas com explicações claras e detalhadas sobre o funcionamento das contas de Adiantamento envolvidas com o passivo autuado, esclarecendo especialmente o momento das baixas dos adiantamentos concedidos;

4 - documentos que comprovem as baixas do passivo autuado realizadas posteriormente a 31/12/2001 e a respectiva escrituração no Razão e/ou provas de que o passivo autuado permaneceu em aberto;

5 - os mesmos itens, no que couber, para a conta 21121111.

Por fim, solicito que a fiscalização analise a documentação apresentada e se pronuncie de forma conclusiva apontando quais elementos comprovam a veracidade do passivo registrado, tanto no que diz respeito à sua origem, quanto no que se refere à sua baixa."

Repare-se que a Turma recorrida não fez qualquer exigência específica para a autoridade fiscal intimar a recorrente a apresentar notas-fiscais originais. Até aí percebe-se que instância julgadora *a quo* já estava ciente, por amostragem, de que, dentre as fotocópias de notas fiscais, (i) algumas são praticamente ilegíveis; (ii) algumas se referem a materiais e outras a prestação de serviços; (iii) algumas foram emitidas em 2001 (boa parte em dezembro), com vencimento a vista e outras em 2000, com n.º da duplicata indicado. Todavia, a despeito de tais falhas, a autoridade julgadora de primeira instância mostrou que lhe bastaria a entrega de "planilha eletrônica e impressa relacionando os dados (n.º, data de emissão, data de vencimento, conteúdo resumido e valor) das Notas Fiscais-Faturas apresentadas na impugnação, por ordem crescente de data de emissão, com respectiva data de vencimento, totalizadas de forma a permitir o confronto com a sua escrituração", tudo isso acompanhado de relatório conclusivo com a indicação dos elementos comprobatórios da veracidade do passivo registrado, "tanto no que diz respeito à sua origem, quanto no que se refere à sua baixa."

Porém, ao cabo do julgamento da impugnação, a DRJ pronunciou, conforme se lê na ementa do acórdão recorrido, que "cópias de notas fiscais apresentadas pelo contribuinte à fiscalização não são documentos hábeis a efetuar qualquer comprovação se o contribuinte não apresenta os respectivos originais."

Tenha-se em conta o fato de que, se a pessoa jurídica houvesse apresentado notas fiscais originais para fazer prova de parte do passivo registrado no balanço, a Fiscalização provavelmente teria juntado aos autos fotocópias dessas notas. Claro que alguém poderia argumentar que, em tal circunstância, o agente público, que merece fé pública, atestaria a veracidade da cópia por ele acostada. Óbvio que essa atestação depende, na imensa maioria dos casos, de outros exames que a autoridade fiscal executaria, para além da mera certificação da regularidade material do documento.

Por outro lado, as notas fiscais frias, em tempos de processos eletrônicos, não ingressam nos autos em original, mas em fotocópias. Essas não são mais do que reproduções das notas frias originais e ainda assim servem para levar à autoridade julgadora, por exemplo, o

conhecimento da realização de despesas fictícias, claro que apoiadas em outros meios de prova, como cópias (novamente cópias) de documentos dos livros contábeis e fiscais e de extratos bancários, laudos periciais, termos de diligência etc. Enfim, buscaria a autoridade fiscal, nesses casos, a coleta de outras informações, de fontes variadas, que pudessem conduzir o julgador a concluir no sentido de que o conjunto de elementos reunidos convergem para a elevada probabilidade de que um fato ocorreu, ou ocorreu de forma distinta, ou não ocorreu.

Portanto, estranho o preconceito com as fotocópias das notas fiscais. Elas, tanto quanto as originais, são sempre indiciárias de fatos. Ainda que as originais mais frequentemente inspirem maior credibilidade, ainda assim, a depender do caso concreto, demandarão outras verificações que possam confirmar o fato que indicam ter acontecido. Na realidade, as fotocópias de notas fiscais são provas documentais como as notas fiscais originais.

Se o IRPJ incide sobre determinados fatos econômicos, deve a Fiscalização provar a ocorrência desses fatos no mundo. Para tanto, são admitidos todos os meios de prova não reprovados pelo Direito; as fotocópias de notas fiscais não são proibidas e o § 1º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/1977, ao estabelecer que "a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais", não restringe o apoio à escrituração às notas fiscais originais. Dentro de tal perspectiva, é razoável que a recorrente tenha de arcar com as consequências da fragilidade da fotocópia ilegível.

A partir dessas reflexões, proponho a descida dos autos à autoridade fiscal para que esta considere as 966 notas fiscais trazidas aos autos pela recorrente, ainda que sejam fotocópias, no cumprimento da diligência determinada pela autoridade julgadora *a quo*, às fls. 4202/4203. Essas mesmas fotocópias também deverão ser consideradas no relatório conclusivo dessa diligência, a ser elaborado pela autoridade fiscal, bem como na indicação de quais elementos comprovam a veracidade do passivo registrado, tanto no que diz respeito à sua origem, quanto no que se refere à baixa, abrindo-se, ao final, o prazo de trinta dias para a recorrente se manifestar.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa