



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.003259/2009-87
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1402-005.409 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado S MOTORS COMERCIO IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. REGISTROS CONTÁBEIS DIVORCIADOS DA FACTUALIDADE MATERIAL. INEFICÁCIA TRIBUTÁRIA

Verificado que o fato gerador dos tributos não ocorreu de fato, deve prevalecer o princípio da primazia da realidade para efeitos de tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. O Conselheiro Evandro Correa Dias acompanhou a Relatora pelas conclusões.

Considerando que na data da formalização da decisão, a relatora Paula Santos de Abreu não mais integrava o quadro de Conselheiros do CARF, eu, Paulo Mateus Ciccone, presidente da 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no uso das atribuições a mim conferidas pelo art. 17, inciso III¹, do Anexo II do RICARF, designo-me Redator *ad hoc* para formalizar a decisão a seguir.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

Presidente e Redator “ad hoc” designado para formalização do voto e do acórdão

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marco Rogério Borges, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Iagaro Jung Martins, Paula Santos de Abreu, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

¹ Art. 17. Aos presidentes de turmas julgadoras do CARF incumbe dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades do respectivo órgão e ainda:

(...)

III - designar redator ad hoc para formalizar decisões já proferidas, nas hipóteses em que o relator original esteja impossibilitado de fazê-lo ou não mais componha o colegiado;

Fl. 2 do Acórdão n.º 1402-005.409 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.003259/2009-87

Relatório

Reproduzo, na íntegra, o relatório disponibilizado em meio magnético pela relatora original:

1. Trata-se de Recurso Ofício contra Acórdão n. 12-77.358, proferido pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro, que julgou procedente a impugnação da Recorrente para exonerar crédito tributário no montante de R\$ 2.663.922,39, abaixo discriminado:

DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO
(art. 3º da Portaria MF 531/93 e art. 9º, parágrafo 1º do Decreto 70.235/72
com redação do art. 113 da Lei nº 11.196/05.)

Sujeito Passivo	
CNPJ	
00.944.145/0001-40	
Razão Social	
S MOTORS COMERCIO IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA	
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	
Imposto	783.251,74 ✓
Juros de Mora	465.408,18
Multa	587.438,80 ✓
Valor do Crédito Apurado	1.836.098,72
Multas/Juros Diversos Independentes	
Multa	391.625,87 ✓
Juros Isolados	0,00
Valor do Crédito Apurado	391.625,87
Total	
	Valor
Crédito tributário do processo em R\$	2.227.724,59
Este demonstrativo deverá ser a primeira folha do processo.	
O(s) Auto(s) de Infração encontra(m)-se às folhas: 108/115	

DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO
(art. 3º da Portaria MF 531/93 e art. 9º, parágrafo 1º do Decreto 70.235/72
com redação do art. 113 da Lei nº 11.196/05.)

Sujeito Passivo	
CNPJ	
00.944.145/0001-40	
Razão Social	
S MOTORS COMERCIO IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA	
Contribuição Social s/Lucro Líquido	
Contribuição	152.586,42 ✓
Juros de Mora	90.666,85
Multa	114.439,81 ✓
Valor do Crédito Apurado	357.693,08
Multas/Juros Diversos Independentes	
Multa	78.504,72 ✓
Juros Isolados	0,00
Valor do Crédito Apurado	78.504,72
Total	
	Valor
Crédito tributário do processo em R\$	436.197,80
Este demonstrativo deverá ser a primeira folha do processo.	
O(s) Auto(s) de Infração encontra(m)-se às folhas: 110/123	

2. Para melhor entender a contenda, transcrevo o relatório da decisão recorrida a seguir:

Tratam os presentes autos de exigências de ofício do IRPJ, R\$ 783.251,54, fls. 116, e da CSLL, R\$ 152.586,42, fls. 124, atinentes ao ano calendário de 2004, acrescidos de penalidade de 75% e encargos moratórios, de pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual, fls. 19.

1.1.- Nas mesmas autuações foram aplicadas penalidades isoladas incidentes de R\$ 321.625,87, sobre o IRPJ apurado de ofício, fls. 116, e de R\$ 78.504,72 sobre a CSLL estimada na DIPJ original, fls. 124, ao fundamento de não recolhimento das estimativas, fls. 111/112, sendo considerado, como base de cálculo o valor das estimativas acumulada até novembro/2004, fls. 111.

1.1.1.- As penalidades isoladas foram determinadas sob fatos geradores que teriam ocorrido em 31/08/2009, fls. 118 e 126.

1.2.- De acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 108/112, fundamentaram as exações a não apresentação dos Livros Diário e Razão, Balanço ou Balancete de Redução ou Suspensão, bem como demonstração dos lançamentos contábeis que justificassem os valores reduzidos constantes de DIPJ retificadora, apresentada em 06/07/09, no prazo de 5 dias contados da intimação a tal.

1.2.1.- O sujeito passivo pleiteou a ampliação do prazo para 20 dias, sendo-lhe negado ao argumento de que a DIPJ retificadora obrigatoriamente teria de basear-se em dados e documentos compilados à época de sua retificação, fls. 109.

2.- Cientificado em 18/08/2009, fls. 129, o sujeito passivo acostou aos autos a impugnação de fls. 131/145, protocolada em 16/09/2009, através da qual requer, em preliminar, decisão conjunta deste feito com os processos nsº 19515.003262/2009-09, 19515.003261/2009-56 e 19.515.003260/2009-10 por decorrerem do mesmo fato gerador, ocorrido em empresas do mesmo grupo econômico: de um lado foi glosada a variação cambial passiva na empresa ELIVEL AUTOMOTORES LTDA; de outro lado, em contra senso, foram considerados os acréscimos patrimoniais por decorrência das variações cambiais ativas nas demais empresas.

2.1.- Alega que as autuações poderiam ser evitadas acaso fosse deferido o prazo de 20 dias para justificativas da retificação da DIPJ e da consequente nulidade das autuações face ao artigo 142 do CTN.

2.2.- No mérito reproduz o Termo de Verificação e Constatação Fiscal laborado quando da fiscalização da ELIVEL AUTOMOTORES LTDA., de operação realizada entre as empresas do mesmo grupo econômico, com títulos T -Bills norte americanos, para garantia de créditos no exterior, através do qual foi constatado que a operação, ainda que contabilizada, não foi concluída, fls. 135/139.

2.2.1.- De acordo com as conclusões do mesmo Termo: não houve ingresso dos T. Bills ou de divisas no país em 2004. Daí, a glosa das variações cambiais passivas naquela empresa, lançamento meramente contábil não produzindo reflexos no IRPJ.

2.2.2.- Foram acostadas aos autos as folhas do Razão Analítico e Diário que registram a operação dos títulos T-Bills pela autuada, fls. 379/381.

2.3.- O desfazimento do negócio por inviabilidade jurídica não poderia provocar acréscimo patrimonial na impugnante, em decorrência das variações cambiais ativas da decorrente, dada sua participação, como adquirente e cedente, dos T Bills àquela pessoa jurídica.

2.3.1.- A jurisprudência administrativa referenda que não tendo ocorrido disponibilidade econômica ou jurídica, injustificável a exigência de tributo, ementa do acórdão nº 101-92564, às fls. 143/144; Acórdão, na íntegra às fls. 456/471,

2.4.- Quanto à penalidade isolada, os fundamentos da exigência na empresa ELIVEL, arts. 37 e 378 do RIR/99 e o retorno ao status quo ante, não considerada a devida retificação pela autoridade lançadora, a seu entendimento evidente ilegalidade face ao artigo 142 do CTN, não fundamentaria a aplicação da penalidade isolada.

2.5.- Por fim requer seja este feito baixado em diligência para que a impugnante produza as provas que forem julgadas necessárias ao afastamento das exigências em lide.

É o relatório.

3. Avaliando os argumentos apresentados, as exigências foram exoneradas sob os seguintes fundamentos:

a) O CARF decidiu no processo nº 19515.003262/2009-09, do qual o presente processo seria reflexo, que o princípio da primazia da realidade deve prevalecer no direito tributário, de modo que a para dedução de uma despesa, consideração de uma receita ou pagamento realizado, não basta apenas a existência de um lançamento contábil, é necessário verificar se estes eventos (receitas, despesas ou pagamentos) efetivamente ocorreram no mundo dos fatos. Restou demonstrado que os negócios jurídicos, cujas despesas foram deduzidas, não se efetivaram, sendo, portanto, incabível a dedução. Por via de consequência, se, naquele caso, incabível a dedução de variações cambiais passivas atinentes ao mesmo negócio, neste processo, injustificável a exigência de tributos sobre fatos meramente contábeis, sem reflexos no IRPJ. As apropriações contábeis de fls. 379/381 ratificam o entendimento.

b) Nos termos do art. 23 do Decreto-lei nº 1598/77 (redação do art. 1º III, do Decreto-Lei nº 1648/78) e art. 389 RIR/99, a contrapartida do ajuste do investimento por aumento ou redução no valor do patrimônio líquido da investida não será computada na apuração do lucro real. Por isso, reconheceu o equívoco material constante na DIPJ original, para retirar do lucro contábil os valores correspondentes a resultados positivos de participações societárias por equivalência patrimonial (R\$ 1.548.606,00) e de receitas de variações cambiais (R\$ 3010.680,59). Verificou-se que na apuração do lucro real tais valores não foram deduzidos, apesar de sua dedução para efeitos da CSLL.

c) Analisa os lançamentos efetuados na DIPJ original e na retificadora, concluindo que *“pelejar-se na manutenção de exigências sobre fatos meramente contábeis, sem reflexos no conceito de disponibilidade econômica ou jurídica, e, sobre acréscimos patrimoniais*

não tributáveis, apenas ratificaria o enriquecimento sem causa do polo ativo da relação tributária”.

d) Quanto à multa isolada, aduz que houve equívoco por parte da fiscalização tanto quanto às bases de cálculo (IRPJ, tributo exigido de ofício; CSLL, maior estimativa acumulada), quanto à data de ocorrência dos fatos geradores – 31/08/2009. Explica que eventuais pagamentos de estimativas se processam mensalmente, não, em determinado período específico. E que os fatos geradores teriam ocorrido no curso do ano-calendário de 2004. Portanto, o lançamento seria nulo.

e) Quanto à cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada, entende que a exigência de penalidade isolada sobre tributo objeto de lançamento ex officio deve ser descartada, visto que o contribuinte seria duplamente penalizado pela falta de recolhimento do tributos e cita a Súmula CARF n. 105.

f) Ressalta que, caso o contribuinte esteja sujeito à estimativa mensal e, no curso do ano calendário, não promova essas antecipações, limitando-se ao pagamento do tributo apurado em procedimento espontâneo, cabível a penalidade isolada de que trata o art. 44, II, b, da Lei nº 9430/96, até o limite do tributo apurado como devido, por iniciativa do sujeito passivo.

g) Quanto à CSLL entende que “*em exigência tomada por reflexividade material, à falência de elemento relevante, aplica-se a decisão do feito que lhe deu origem*”.

É o relatório.

Voto

Paulo Mateus Ciccone – Redator “Ad Hoc” designado.

Nesta condição de Redator designado, transcrevo literalmente a minuta que foi apresentada pela Conselheira na sessão de julgamento. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção daquela relatora na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado, no caso aqui tratado: i) ao relato dos fatos apresentado; ii) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e, iii) a quaisquer das conclusões da decisão, incluindo-se a parte dispositiva e a ementa, com as quais posso ou não concordar em situações concretas .

Passo, a seguir, à transcrição do voto em sua redação original.

Conselheira Paula Santos de Abreu - Relatora

1. Trata-se de Recurso Ofício interposto com fulcro na Portaria MF 63/2017 que estabelece o limite de R\$ 2.500.000,00 para exoneração de crédito tributário procedida por decisão em primeira instância administrativa, sem a necessidade de sua revisão obrigatória em segunda instância.

2. Como o valor do crédito exonerado foi de R\$ 2.663.922,39, ou seja, acima do valor de alçada, voto por conhecer do recurso de ofício.

3. Observa-se que foi lavrado o Auto de Infração para cobrança de IRPJ e CSLL, mais multa de ofício (75%), aplicada conjuntamente com multa isolada (50%) e juros de mora, em razão de suposta ausência de declaração e recolhimento do imposto incidente sobre estimativas relativas ao ano calendário 2004, aos quais a contribuinte estaria obrigada a antecipar, pela opção da apuração anual do lucro real.

4. O cálculo levou em consideração a DIPJ original da contribuinte, conforme se verifica da leitura do Termo de Verificação Fiscal à fl. 110 do Volume 1 destes autos:

A Ficha 11 da DIPJ/2005 informa que os Balanços ou Balancetes de Suspensão ou Redução determinaram a forma de cálculo do Imposto de Renda.

No mês de dezembro, o cálculo da estimativa apresenta o montante de R\$ 399.851,15 (imposto de R\$ 254.310,69 e adicional de R\$ 145.540,46).

Na Ficha 12A, que trata do cálculo do imposto de renda, entretanto, informa-se R\$ 486.601,74 como imposto e R\$ 300.401,16 como adicional, totalizando R\$ 787.002,90, sendo este o valor do imposto cobrado, através do Auto de Infração (diminuído do IRR Fonte), com o acréscimo da multa de 75%, determinada no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Imposto de renda informado em 2004 = R\$	486.601,74
Adicional = R\$	300.401,16
(-) Imposto de renda retido na Fonte = R\$	<u>3.751,16</u>
IRPJ = R\$	783.251,74
Multa 75% = R\$	587.438,81

CSLL

A empresa também não recolheu nem declarou valores devidos da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL – incidente sobre bases de cálculo estimadas em função da mesma opção de tributação.

No mês de dezembro, a CSLL apurada alcançou o montante de R\$ 152.586,42, valor que se repete na Ficha 17, que trata do cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sendo este o valor do imposto cobrado através de Auto de Infração, com o acréscimo da multa de 75%, determinada no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96

Contribuição Social apurada no ano = R\$	152.586,42
Multa 75% = R\$	114.439,82

5. A fiscalização que ensejou os lançamentos foi conduzida sob o amparo do MPF n. 08.1.90.00 2009-04 160-4. Entendeu-se ter havido suposta dedução indevida de variação cambial passiva como despesa financeira na empresa ELIVEL AUTOMOTORES LTDA, pertencente ao mesmo grupo econômico da autuada, considerando que o negócio jurídico que a justificava seria inexistente:

Pelos esclarecimentos prestados pela empresa, conclui-se que não houve ingresso de T. Bills ou de divisas no país em 2004.

Ademais, nos lançamentos contábeis no Razão Analítico da Elivel, constata-se a informação sobre compra de T. Bills junto a várias empresas do Grupo Caoa, conforme contratos.

Destacamos aqui a informação da fiscalizada que, respondendo ao Item 3 da intimação, a qual solicitava a apresentação de documentos que comprovassem que os vendedores eram os reais titulares das T. Bills alienadas, declarou que, conforme mencionado na introdução a operação não foi concluída, logo não existe documentação,

embora operações dessa natureza seja somente escriturais, não existem as cautelas dos títulos, assim como no Brasil.

Existe, portanto, a admissão de que os contratos mencionados na escrituração da Elivel não existem.

Por todo o exposto, há que considerar-se a ocorrência como lançamento meramente contábil, sem reflexos no Imposto de Renda, não podendo ser aceita como despesa financeira a variação cambial passiva, no valor de R\$ 16.052.905,00, informada na DIPJ/2005.

6. Contrariamente ao constatado em relação à empresa ELIVEL, que ensejou a glosa das dedução das despesas, a fiscalização lavrou o auto de infração, objeto deste processo, sob o fundamento de ter havido a transferência de títulos lastreados em moeda estrangeira da empresa ELIVEL, para a autuada, o que teria impactado o valor das estimativas de IRPJ e CSLL do período em questão.

7. Esclarece a contribuinte em sua impugnação que:

Corno demonstrado pelo sujeito passivo e acatado pela Autoridade Fiscal, os fatos se resumem ao seguinte:

As empresas integrantes do Grupo CAO A iniciaram negócio para aquisição de *Tressures Bills* Norte Americanos, com o objetivo de garantir operação de crédito no exterior (emissão de carta de crédito), para pagamento de mercadorias junto ao fornecedor estrangeiro.

Antes de aperfeiçoado o negócio, os títulos foram contabilizados em cada empresa participante (PAULINVEL, S'MOTORS, HYUNDAI e CAO A MONTADORA) Em seguida, foram transferidos para a empresa Elivel, pelo mesmo valor de aquisição, em troca de Notas Promissórias emitidas pelo Sr. Carlos Albero de Oliveira Andrade. Este as emitiu para, integralização de suas cotas sociais na empresa CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS S/A (à época sociedade por quotas de responsabilidade limitada), assumindo dívida perante a referida empresa, para pagamento em até 20 (vinte) anos.

Verificada a inviabilidade jurídica do negócio, as empresas do Grupo CAO A manifestaram-se pelo arrependimento do mesmo, que foi então desfeito, retornando as partes ao *status quo ante*, mediante a devolução dos títulos.

Assim, a empresa Elivel devolveu os títulos às demais empresas do Grupo CAO A, que por sua vez, os devolveiam à instituição financeira estrangeira. Nesse ínterim, contudo, a empresa Elivel contabilizou variações cambiais passivas, declarando-as como despesas financeiras, na DIPJ 2005.

Porém, de fato, nenhum ganho ou perda patrimonial ocorreu para a Impugnante ou qualquer das empresas envolvidas na operação, em face do desfazimento do negócio com retorno ao *status quo ante*.

Mas não foi isso que foi considerado pela Autoridade Fiscal. Estranhamente, foi afastada a dedução das variações cambiais passivas na ELIVEL (ainda que não considerado o reposicionamento do saldo do tributo, em razão de outros lançamentos também não constantes da DIPJ original), mas foram considerados os supostos respectivos acréscimos patrimonial nas outras empresas do Grupo CAO, o que não ocorreu e é o argumento base para o presente lançamento.

8. Ao avaliar as explicações da contribuinte, o julgador *a quo* verificou que, de fato, o lançamento efetuado contra a empresa ELIVEL AUTOMOTORES LTDA em relação à dedução de despesas de variações cambiais dos T-Bills foi objeto do processo nº 19515.003262/2009-09, julgado por este Conselho Administrativo Fiscal que, por meio do Acórdão nº 104-001.375, decidiu que os negócios jurídicos com TBills realizados entre a ELIVEL AUTOMOTORES LTDA e a autuada não se efetivaram.

9. Assim, se naquele caso, a dedução de despesas financeiras referente a variações cambiais passivas atinentes ao mesmo negócio foi indeferida, então a exigência de tributos sobre a transferência desses títulos (inexistentes) à autuada também não deve subsistir.

10. Quanto a esta questão, entendo não haver reparos à decisão recorrida. Estando ambos processos vinculados por conexão, nos termos do art. 6º, § 1º, inciso I do Anexo II do RICARF e, sendo a decisão já proferida aplicável ao presente processo, esta deve ser replicada ao caso em tela.

11. Tal orientação tem razão de ser. Por economia processual e para garantir maior segurança jurídica aos contribuintes em relação aos julgamentos proferidos por este Conselho, seria preferível que ambos os processos fossem reunidos para julgamento conjunto, mas como não foi possível, cabe apenas aplicar a decisão já prolatada anteriormente ao processo vinculado por conexão (e, obviamente amparada em própria conclusão da fiscalização!).

12. Mas como se isso não bastasse, a decisão recorrida foi além. A turma julgadora procedeu com a análise de documentação apresentada pela contribuinte em sede de impugnação, conforme autoriza o art. 16, § 4º do Decreto 70.235/72, cotejando as informações apresentadas na DIPJ original e na retificadora. Como resultado, verificou que:

No contexto factual, quanto ao IRPJ e a CSLL, no comparativo entre a DIPJ original e a retificadora, na primeira ocorreram as apropriações das variações cambiais por receitas inexistentes, antes reportadas, R\$ 3.010.680,59, sem quaisquer exclusões, exceto aquela mencionada no inciso 6 deste arrazoadado, fls. 19/20 e 30.

7.1.- Na DIPJ retificadora, além das apropriações, como receitas, dos valores de R\$ 3.010.850,59 e R\$ 1.548.000,00, foram pleiteadas apenas uma exclusão, além da equivalência patrimonial, para efeitos do IRPJ, no item 28, ficha 09A. fls. 292/293. Nesta última, item e na linha 303, item 17, Ficha 17, fls. 303, sob a

denominação outras exclusões, o montante de R\$ 2.943.381,15. Consentâneo com o valor passível de dedução por receita inexistente.

13. Adicionalmente, reconheceu que também foi computada na apuração do lucro real da contribuinte, a contrapartida do ajuste do investimento por aumento ou redução no valor do patrimônio líquido da investida, em desacordo ao art. 389 do RIR/99.

14. Conclui, diante da análise realizada, que o lançamento foi efetuado considerando-se uma base de cálculo inflada, dissociada do conceito de disponibilidade econômica ou jurídica, e, sobre acréscimos patrimoniais não tributáveis, devendo ser, portanto, cancelado:

Na mesma linha de não tributação de valores, reconheça-se, ainda, o equívoco material constante na DIPJ original, passível, portanto, de retificação: **se integraram o lucro contábil os valores correspondentes resultados positivos de participações societárias por equivalência patrimonial, R\$ 1.548.606,00 e de receitas de variações cambiais, R\$ 3.010.680,59, fls. 19, Ficha 06A, item 26, na apuração do lucro real tais valores não foram deduzidos, fls. 20, Ficha 09A, item 29, apesar de sua dedução para efeitos da CSLL, fls. 30 Ficha 17, item 22.**

15. Quanto às multas, não havendo tributo a recolher, também não há base de cálculo para as multas aplicadas.

16. Nesse sentido, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Redator “Ad Hoc” designado.

Fl. 11 do Acórdão n.º 1402-005.409 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.003259/2009-87