



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

Processo nº 10120.007317/2005-87
Recurso nº 156.967 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1103-00.127 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2010
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrentes CIPA INDUSTRIAL DE PRODUTOS ALIMENTARES LTDA
2ª TURMA DRJ - BRASÍLIA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

DECADÊNCIA. IRPJ E CSLL. OPÇÃO PELA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO ANUAL.

Optando o contribuinte pelo regime de apuração anual do IRPJ e da CSLL, o fato gerador de ambas as exações somente ocorre quando do encerramento do exercício (31 de dezembro), momento em que se apuram as receitas e despesas obtidas e incorridas durante todo o ano que, uma vez cotejadas, permitem a definição do lucro - elemento material das respectivas hipóteses de incidência. Não se cogita de decadência em relação ao exercício de 2000 - encerrado em 31/12/2000 - quando do lançamento foi notificado o contribuinte em 09/12/2005.

DECADÊNCIA. PIS. COFINS.

Afastada a aplicação da regra do art. 45 da Lei nº. 8.212/91 pela Súmula Vinculante nº. 08, rege-se a decadência das contribuições do PIS e da COFINS pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Reconhecida a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 09 de dezembro de 2000.

DECADÊNCIA. IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS. ART. 61 DA LEI Nº. 8.981/95. DOLO E FRAUDE NÃO RECONHECIDAS. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Não comprovado dolo ou fraude do contribuinte e tratando-se de tributo sujeito ao regime de lançamento homologação o prazo decadencial inicia com a ocorrência do fato gerador. Precedentes deste Conselho. Reconhecida a decadência dos fatos geradores ocorridos em momento anterior a 09 de dezembro de 2000.

MULTA AGRAVADA. RESISTÊNCIA AO CUMPRIMENTO DAS INTIMAÇÕES FISCAIS NÃO CONFIGURAÇÃO EXCLUSÃO DO AGRAVAMENTO.

A jurisprudência deste Conselho censura o agravamento da multa de ofício com esteio no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, quando o contribuinte atende, ainda que de forma insuficiente, às intimações fiscais, frisando que o agravamento da penalidade deve estar vinculado à falta de atendimento das intimações.

GLOSA DE CUSTOS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS. NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS. COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DAS OPERAÇÕES. ILEGITIMIDADE DA GLOSA.

A comprovação, através de perícia judicial, do efetivo ingresso das mercadorias e do pagamento dos valores expressos nas notas fiscais desautoriza a glosa de custos.

GLOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. PROVAS DE PAGAMENTO DO IRRF. DECLARAÇÃO NA DIRE.

Diante da indicação da natureza da operação, do histórico de pagamentos, da informação dos valores das comissões e dos recolhimentos do IRRF na Diref do ano 2000, e, levando-se em conta a dedutibilidade da despesa (representação comercial), posta necessária à atividade do sujeito passivo, indevida a glosa efetuada e, conseqüentemente, injustificável o lançamento por omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO.

Havendo prova nos autos de que os suprimentos de caixa apontados pela autoridade lançadora foram realizados com recursos do próprio contribuinte, diante da identidade de valores entre os lançamentos contábeis e as saídas de numerário de contas correntes da sua titularidade, e, assim, comprovada a origem dos recursos, assim como tratar-se de mera transferência de conta bancária para a conta caixa, a situação não se amolda à regra estampada no art. 282 do RIR/99.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSIS. PENALIDADE APLICADA CONCOMITANTEMENTE À MULTA DE OFÍCIO.

“A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo”. Precedentes deste Conselho.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA E/OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

A análise do mérito dos lançamentos pertinentes à glosa de despesas e falta de comprovação de lançamentos contábeis atinentes à manutenção da Fundação Nestore Scodro, transferência de numerários e pagamentos de contratos de mútuo, fica prejudicada em face do reconhecimento da decadência do direito de lançar, visto que todos os fatos geradores apontados pela autoridade lançadora ocorreram antes de 09 de dezembro de 2000.

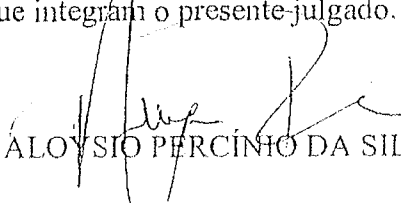
IRRF PAGAMENTO SEM CAUSA E/OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. LANÇAMENTO DECORRENTE DA GLOSA DE CUSTOS. COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES. ILEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO

Existindo nos autos comprovação, através de perícia judicial, de que os pagamentos registrados no Livro Caixa se destinaram à quitação de obrigações decorrentes de aquisição de mercadorias, estando identificadas as operações e os destinatários dos recursos, inaplicável a regra do art. 61 da Lei nº. 8.981/95.

Recurso voluntário parcialmente provido. Recurso de ofício improvido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, reconhecer a decadência do direito de constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos até o dia 08/12/2000. No mérito, dar provimento parcial para: a) Por maioria de votos, excluir a glosa de custos, vencidos os Conselheiros José Sérgio Gomes e Décio Lima Jardim; b) Por unanimidade de votos, excluir a glosa de despesas, os Conselheiros José Sérgio Gomes e Décio Lima Jardim acompanharam o relator pelas conclusões; c) Por unanimidade de votos, excluir o valor de R\$ 1.446.000,00 da base de cálculo da receita omitida; d) Por unanimidade de votos, excluir a incidência do IRRF sobre as transferências para a Fundação Nestor e Scodro e sobre os mútuos; e) Por unanimidade de votos reduzir a multa de ofício ao seu percentual ordinário (75%); f) Por maioria de votos, excluir a multa isolada por falta de pagamento sobre base de cálculo mensal estimada, vencido o Conselheiro José Sérgio Gomes, nos termos do relatório e voto que integram o presente-julgado.


ALOYSIO PERCÍNIO DA SILVA - Presidente


HUGO CORREIA SOTERO - Relator

EDITADO EM: 23/09/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva (Presidente), José Sérgio Gomes (conselheiro substituto), Marcos Shigueo Takata, Décio Lima Jardim (Suplente Convocado), Hugo Correia Sotero. Ausente, justificadamente, o conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva

Relatório

Cipa Industrial de Produtos Alimentares Ltda foi autuada por insuficiente recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), tendo a autoridade lançadora, ainda, imputado o dever de recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre pagamentos sem causa, operações não comprovadas, ou a beneficiários não identificados, nos termos do que dispõe o art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Os fundamentos que ensejaram a formalização do lançamento de ofício foram assim enunciados: a) **omissão de receitas** – falta de comprovação da origem e/ou da efetividade da entrega do numerário, sendo consideradas como omissão de receitas os suprimentos de caixa caracterizados pelos respectivos lançamentos contábeis a débito da conta caixa; b) **glosa de custos** – foram considerados não comprovados todos os custos relativos às aquisições de mercadorias das empresas JG Indústria, JPM Comercial e Flash Machine, apropriados aos custos dos produtos vendidos, por não ter o contribuinte comprovado os efetivos pagamentos das notas fiscais, bem como esclarecido as causas, os reais beneficiários e as operações envolvidas nesses pagamentos; c) **glosa de despesas** – foram desconsideradas as despesas referentes a notas fiscais emitidas pelas empresas Ligeirinho Representações Ltda, Batista Rabelo Representações Ltda (Dinâmica) e Atenan Lopes dos Santos, por falta de comprovação dos pagamentos, prestações de serviços e causas. d) **falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada** – a glosa das despesas e as omissões de receita identificadas pela fiscalização redundaram em aumento das estimativas mensais a cujo recolhimento estava obrigado o contribuinte, sendo-lhe imputada multa isolada nos termos do art. 957, IV, do RIR/99; e) **IRRF** – não tendo sido atendidas as solicitações da fiscalização, foram consideradas todas as saídas de recursos, caracterizadas pelos respectivos lançamentos contábeis a crédito nas contas bancárias como pagamento sem causa e/ou operação não comprovada e/ou pagamento a beneficiário não identificados; f) **IRRF** – foram considerados não comprovados todos os pagamentos dos valores referentes às notas fiscais emitidas por JG Indústria, JMP Comercial, Flash Machine, Atenan, Batista Rabelo e Ligeirinho, por falta de comprovação das respectivas operações.

As multas de ofício foram agravadas nos termos do que dispõe o art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96

Notificado, apresentou o contribuinte impugnações às fls. 744/779 (IRPJ e reflexos) e 1.918/1.950 (IRRF), arguindo: a) nulidade do lançamento, vez que efetuado com base em documentos apreendidos pela Polícia Federal, tendo o contribuinte obtido decisão judicial que determinava a suspensão do procedimento de fiscalização; b) decadência do direito de lançar em relação aos fatos geradores ocorridos antes de novembro de 2000, nos termos do que dispõe o art. 150, § 4º, do CTN; c) erro no enquadramento legal, posto que impossível se considerar omissão de receitas a mera transferência de numerário da conta banco para a da mesma empresa; d) a não apresentação dos documentos exigidos pela fiscalização decorreu do fato de estarem estes em poder da Polícia Federal, apreendidos em operação de investigação anterior à instauração do procedimento de fiscalização; e) as empresas Batista Rabelo Representações Ltda e Ligeirinho Representações Ltda existem de fato no Estado de Goiás, não havendo justificativa para a glosa das despesas efetuada pela fiscalização; f) todas as operações comerciais realizadas em face das empresas Atenan, Flash, JMP, JG e Comerpa

foram devidamente informadas em sua DIRF, ressaltando que todas as notas fiscais emitidas por essas empresas possuíam autorização para impressão e foram emitidas no prazo de validade, sendo, além disso, verificadas nas barreiras fiscais do Estado de Goiás e devidamente carimbadas; g) todos os pagamentos efetivados em relação às empresas Ligeirinho e Batista Rabelo (comissões por vendas realizadas) têm origem em relação comercial e foram feitas mediante apresentação da respectiva nota fiscal, servindo como prova da regularidade dos pagamentos cópia das notas fiscais, cópia da DIRF, cópia do DARF da retenção do imposto de renda retido na fonte, assim como a composição do valor das comissões assinadas pelos representantes legais das empresas; h) impossibilidade de caracterização de omissão de receitas pelos lançamentos de suprimento de caixa, posto que as operações, devidamente escrituradas, referem-se a transferência de recursos entre contas patrimoniais suas – mera transferência de ativos da própria empresa; i) quanto aos pagamentos a beneficiários não identificados, todos os lançamentos indicados pela autoridade lançadora referem-se a transferência de recursos para manutenção da Fundação Nestore Scodro, transferência de uma conta corrente sua para outra conta corrente da mesma empresa, e pagamento de contratos de mútuo celebrados em relação às empresas Cipa NE Industrial de Produtos Alimentares Ltda, Moinho de Trigo Mabel e outras do mesmo grupo econômico.

O lançamento foi julgado procedente em parte pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília (DF) por decisão assim emendada:

"Assunto Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.

OMISSÃO DE RECEITAS SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. O sujeito passivo não logrou comprovar a origem dos recursos debitados na conta Caixa e a sua efetiva entrega. MULTA QUALIFICADA. Não foi comprovado pela autoridade fiscal o intuito de fraude. Qualificação indevida. MULTA ISOLADA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTIMADO. Mantida parcialmente a omissão de receitas que gerou a diferença de imposto estimado mensalmente, é devida a multa isolada sobre o imposto não recolhido CSLL/PIS/COFINS. Seguem a sorte do lançamento de IRPJ, por serem reflexos, ou seja, decorrerem da mesma matéria tributável e mesmos elementos probatórios.

GLOSA DE DESPESAS E CUSTOS. O sujeito passivo não logrou comprovar a efetividade das despesas realizadas, beneficiando-se de notas fiscais emitidas por empresas com atividades encerradas e notas fiscais declaradas inidôneas. MULTA QUALIFICADA. Devida a qualificação, haja vista demonstrado o intuito de fraude pela utilização de notas inidôneas.

DECADÊNCIA. Em havendo descumprimento do disposto no art. 150, cabe o lançamento de ofício, sendo que a contagem do prazo decadencial é efetuada consoante inciso I do art. 173 do mesmo código. As contribuições, aplica-se o art. 45 da Lei nº 8.212/91. Ausência de decadência.

MULTA AGRAVADA. Restou comprovado que o sujeito passivo não atendeu intencionalmente às intimações. Agravamento devido.

INCONSTITUCIONALIDADES É o administrador um mero executor de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal. A análise de teses contra a constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF.

PAGAMENTO SEM CAUSA E/OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO O sujeito passivo logrou comprovar apenas parcialmente o beneficiário dos pagamentos efetuados e as operações que deram causa aos lançamentos contábeis referentes a transferências de numerários, repasses e pagamentos de mútuo. MULTA QUALIFICADA Não foi comprovado pela autoridade fiscal o intuito de fraude. Qualificação indevida.

PAGAMENTO SEM CAUSA E/OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

O sujeito passivo não logrou comprovar a operação que deu causa aos pagamentos registrados a título de despesas e custos em sua contabilidade, beneficiando-se de notas fiscais emitidas por empresas com atividades encerradas e notas fiscais declaradas inidôneas.

MULTA QUALIFICADA Devida a qualificação, haja vista demonstrado o intuito de fraude pela utilização de notas inidôneas.

DECADÊNCIA Em havendo o descumprimento do disposto no art. 150, cabe o lançamento de ofício, sendo que a contagem do prazo decadencial é efetuada consoante o inciso I do art. 173 do mesmo código. Ausência de decadência.

MULTA AGRAVADA Restou comprovado que o sujeito passivo não atendeu intencionalmente às intimações. Agravamento devido.

INCONSTITUCIONALIDADES É o administrador um mero executor de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal. A análise de teses contra a constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário."

Tendo em vista ter a decisão da Delegacia de Julgamento desconstituído parcela do crédito tributário superior a R\$ 500.000,00, interpôs aquele órgão julgador recurso de ofício.

Para além, manifestou o contribuinte inconformismo com a decisão através da interposição do recurso voluntário de fls. 3241-3290, no qual foram reproduzidas as razões de impugnação.

Após a interposição do recurso voluntário postulou a Recorrente, através da petição de fl. 6192, a juntada de laudo pericial produzido nos autos do processo judicial nº. 2007.35.04.001451-3 (Ação Cautelar de Produção Antecipada de Provas) que tramita na Vara Federal de Aparecida de Goiânia, argumentando que o referido laudo "atesta cabalmente: I) a efetividade das transferências de numerário; II) o pagamento dos preços e o recebimento dos produtos adquiridos das empresas COMERCIAL PETROSUL LTDA; FLASH MACHINE COMÉRCIO DE PLÁSTICO LTDA; HOYT COMERCIAL LTDA; JMP COMERCIAL E

INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS LTDA E KORUNDEX COMERCIAL LTDA; e, III) o pagamento dos preços e a tomada dos serviços das empresas de representação comercial BATISTA RABELO REPRESENTAÇÕES LTDA; COMERPA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA; LIGEIRINHO REPRESENTAÇÕES LTDA e ATENAN LOPES DOS SANTOS”.

Em face da juntada do aludido documento, foi intimada a Fazenda Nacional para se manifestar, tendo esta, na petição de fls. 6196-6200, requerido a desconsideração do laudo pericial, posto que preclusa a possibilidade de produção de provas pelo contribuinte, bem como por falta de enquadramento nas hipóteses descritas no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

É o relatório.



Voto

Conselheiro HUGO CORREIA SOTERO

Recurso de ofício que preenche os requisitos legais

Recurso voluntário tempestivo. Observados os requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade.

Analiso, prefacialmente, a possibilidade de análise do laudo pericial produzido nos autos da Ação Cautelar nº 2007.35.04.001451-3, juntado pelo contribuinte após a interposição do recurso voluntário.

Assim dispõe o art. 16, § 4º, do Decreto nº. 70.235/72, *verbis*:

"Art. 16. A impugnação mencionará

§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior,

b) refira-se a fato ou a direito superveniente,

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos "

Como narrado, as circunstâncias que envolveram a formalização do lançamento de ofício em debate (apreensão de toda a documentação contábil-fiscal do contribuinte pela Polícia Federal) autorizam a consideração do laudo pericial juntado, posto que não foi possível ao contribuinte a produção de prova adequada no prazo de impugnação, tendo ele, inclusive, sucessivamente pugnado pela juntada posterior de documentos, o que elide a arguição de preclusão manifestada pela Fazenda Nacional.

Nesse sentido:

"MULTA REGULAMENTAR ART. 463, I, DO RIPI/98. A entrega a consumo de produtos de procedência estrangeira sem prova de sua regular importação ou aquisição no mercado interno, sujeita o estabelecimento à inflicção de uma multa igual ao valor comercial da mercadoria. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. A instrução processual é concentrada no momento da impugnação. Considera-se precluso o direito de juntar documentos quando o sujeito passivo não requer em primeira instância a juntada posterior e nem apresentar uma das justificativas legais para tanto "

*(Acórdão nº 201-77370, 2º Conselho, 1ª Câmara, rel
Conselheiro Henrique Pinheiro Torres)*

Entendo que, produzido o laudo pericial em 19 de junho de 2009, trata-se de documento novo, ao qual não tinha acesso o contribuinte quando da produção de sua impugnação e de seu recurso, adequando-se a situação à regra do art. 16, § 4º, I, do Decreto nº. 70.235/72

Para além, como consignei em diversas oportunidades, vinculo-me ao entendimento de que o processo administrativo fiscal tem como finalidade precípua a obtenção da verdade real, do que decorre a necessária flexibilização de regras de preclusão, mormente no caso vertente, em que as situações de fato demonstram a relevância da prova juntada posteriormente para o esclarecimento de situações essenciais à definição da legitimidade do lançamento. Mais que isso, há que se observar que o documento novo (laudo pericial) foi produzido em processo judicial em que restou observado o contraditório e a ampla defesa, participando a Fazenda Nacional da formação de seu conteúdo, formulando quesitos e indicando assistentes técnicos, o que atesta a validade do laudo como meio de formação do convencimento deste Conselho.

Nessa linha, considero admissível a juntada do laudo pericial que compõe o Anexo I deste processo, sendo válida sua consideração como meio probatório

Passo a analisar os recursos de ofício e voluntário, nessa ordem

1 – Recurso de Ofício

Por força de cancelamento parcial do crédito tributário, submete-se a decisão pronunciada pela Delegacia de Julgamento à reexame obrigatório por este Conselho.

O lançamento foi alterado pela Delegacia de Julgamento para excluir parcela do crédito tributário pertinente à omissão de receitas por suprimimento de numerário sem origem identificada, assim como para cancelar a imputação de multa qualificada ao contribuinte em relação às infrações de omissão de receitas e de pagamento a beneficiário não identificado, sem causa ou sem comprovação da operação.

No que concerne à supressão de parcela do crédito tributário relativo à omissão de receitas – suprimimento de numerário, assim se pronunciou a Delegacia de Julgamento:

“Entretanto, conforme dito, o sujeito passivo anexou documentos (882/972), entre os quais extratos bancários, juntamente com a impugnação ao auto de infração, tornando-se necessário analisar os fatos diante do novo quadro que se formou. Para tanto elaborei a planilha apresentada a seguir, baseada no Anexo I ao auto de infração, onde constam informações dos documentos apresentados, das páginas em que se encontram e da aceitação ou não da prova como suficiente para identificar o suprimimento de caixa.

Para os demais itens, restou comprovado pelo sujeito passivo que a origem do suprimimento de caixa decorre do saque no Banco

Bradesco, pois os extratos apresentam coincidências de datas e valores com a escrituração. Lançamento improcedente de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins nesta parte."

O lançamento por suprimimento de numerário sem origem comprovada, teve por fundamento a omissão do contribuinte em apresentar a documentação exigida no momento da fiscalização. Na impugnação, procedeu o contribuinte à apresentação da documentação comprobatória das operações, de modo a classificá-las como simples transferência de numerário entre as contas *banco e caixa*.

À vista de documentação comprobatória das operações de *transferência de numerário* (coincidentes em datas e valores com os lançamentos contábeis), a Delegacia de Julgamento considerou indevido o lançamento em relação a tais operações, não havendo reparos a fazer na decisão.

No que concerne à desqualificação da multa, esta a expressão da decisão:

"No meu entender não restou caracterizado o dolo por parte do sujeito passivo, mas apenas o cometimento de infração à legislação fiscal, que justifica apenas a aplicação da multa de 75% prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96 (incidente sobre este valor o agravamento pelo não atendimento das intimações, que aumenta a multa para 112,5%). A motivação apresentada pela autoridade fiscal não é suficiente para caracterizar o intuito de fraude, por estar presente a dúvida quanto à possibilidade do sujeito passivo ter cometido um erro. A meu ver, as infrações lançadas – omissão de receitas em decorrência de suprimimento de numerário não comprovado e falta de retenção do imposto em virtude de pagamentos sem causa, efetuados a beneficiários não identificados – somente caracterizariam de forma clara o dolo do contribuinte caso elas tivessem ocorrido reiteradamente por vários exercícios, conforme entendimento que tem mantido esta Turma, já que a possibilidade de erro continuado não é aceitável, contudo, tal fato não ocorreu."

O entendimento expendido pela Delegacia de Julgamento se adequa à reiterada manifestação deste Conselho, no sentido de que a imputação de multa qualificada exige efetiva comprovação de fraude.

A definição do conceito legal de falsidade demanda o dissecar das previsões insertas nas Leis nºs. 4.502/64 (à qual faz o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 remissão expressa) e 8.137/91.

O art. 72 da Lei nº 4.502/64 define fraude como "toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento". Na mesma linha, o art. 1º, II, da Lei nº 8.137/91 define como crime contra a ordem tributária "fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal".

A análise dos referidos preceitos normativos indica que a caracterização de falsidade (requisito indispensável à imputação de multa qualificada) pressupõe a existência de subterfúgio para obtenção de finalidade ilícita, de engano dolosamente provocado, de

malicioso induzimento em erro, para fim de injusta locupletação. Enfim, os atos praticados pelo contribuinte devem estar revestidos de malícia, de trapaça, de embuste.

Inexistindo nos autos prova do intento malicioso do contribuinte, servindo-se a autoridade lançadora, para fins de qualificação da penalidade pecuniária, exclusivamente do argumento de que a omissão representaria mais de 15% da receita bruta do contribuinte, correta a decisão da Delegacia de Julgamento ao desqualificar a multa.

Com estas considerações, conheço do recurso de ofício para negar-lhe provimento

II – Recurso Voluntário

II.1. Preliminar de Decadência

Suscita o contribuinte, nas razões de recurso voluntário, decadência parcial do direito da Administração Tributária de constituir o crédito tributário em lide, esclarecendo que, nos termos do que dispõe o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, o prazo quinquenal de decadência iniciou seu curso na data em que ocorreram os fatos impositivos considerados pela autoridade lançadora, de modo que, notificado o lançamento em 09/12/2005, teriam sido alcançados pela decadência todos os fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 01/01/2000 e 30/11/2000.

Consta dos autos a indicação de ter o contribuinte optado, no exercício de 2000, pelo regime de tributação pelo lucro real anual

No que atine ao IRPJ e à CSLL, a forma de tributação escolhida pelo contribuinte (lucro real anual) impede o reconhecimento da decadência, posto que, como é cediço, o fato gerador de ambas as exações somente ocorre quando do encerramento do exercício (31/12), momento em que se apuram as receitas e despesas obtidas e incorridas durante todo o ano que, uma vez cotejadas, permitem a definição do lucro – elemento material das respectivas hipóteses de incidência.

Se os fatos impositivos pertinentes ao IRPJ e à CSLL ocorrem em 31 de dezembro, o *dies a quo* do prazo decadencial coincide com o dia subsequente (1º de janeiro), o que, no caso vertente, impede a declaração da decadência do direito de lançar pretendida pelo contribuinte. Com efeito, tratando-se de lançamento de ofício que se reporta aos fatos geradores de IRPJ e CSLL pertinentes ao exercício de 2000, a contagem do prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, iniciou-se no dia 1º de janeiro de 2001, encerrando-se em 31 de dezembro de 2005, tendo a autoridade lançadora se desincumbido de formalizar o ato de constituição do crédito tributário em momento anterior (09/12/2005).

Rejeito, nestes termos, a preliminar de decadência relativa ao IRPJ e à CSLL.

Em relação a arguição de decadência pertinente às contribuições do PIS e da COFINS, necessário afastar, de início, a afirmação, constante da decisão pronunciada pela Delegacia de Julgamento, de ser aplicável à hipótese a regra do art. 45 da Lei nº. 8.212/91, em face do enunciado da Súmula Vinculante nº. 08/STF, que declarou inconstitucional a aludida prescrição normativa e, como consequência, atribuiu exclusivamente às normas inscritas no Código Tributário Nacional a regulamentação dos institutos da decadência e da prescrição em relação às contribuições sociais.

Em regra, o prazo de decadência dos tributos submetidos à sistemática do lançamento por homologação inicia-se quando da ocorrência do fato gerador, salvo se “comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação” (art. 150, § 4º, do CTN), hipóteses em que se aplica o enunciado do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, que fixa o *dies a quo* do prazo no primeiro dia do exercício subsequente

No caso vertente, a exigência de PIS e COFINS foi reflexo a exigência de IRPJ por “omissão de receitas – suprimimento de numerário”, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, quanto ao tópico, considerado, expressamente, inexistir intuito de fraude, assim:

“MULTA QUALIFICADA Não foi comprovado pela autoridade fiscal o intuito de fraude Qualificação indevida ”

Ora, inexistindo intuito de fraude, dolo ou simulação, como consignado pela decisão atacada, a contagem do prazo decadencial deve seguir o que dispõe o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou seja, iniciar-se na data de ocorrência do fato gerador, e não no primeiro dia do exercício subsequente, como determinado pela decisão objurgada.

Corroborando este entendimento a manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“CSLL, PIS e COFINS – DECADÊNCIA – As contribuições para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), para o PIS e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), em conformidade com os arts 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, têm natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE Nº 146 733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial dessas contribuições se faz de acordo com o Código Tributário Nacional, mais precisamente no art 150, § 4º, dessa lei nacional, ou, em havendo ocorrência de fraude, dolo ou simulação, como ocorreu na espécie, no artigo 173, inciso I, dessa lei nacional. Os autos de infração referentes à CSLL, ao PIS e à COFINS foram cientificados ao sujeito passivo em 03/06/2003, quando já atingidos pela decadência os fatos geradores ocorridos nos meses dos anos-calendário de 1995 e de 1996, objeto do lançamento.

Recurso especial negado ”

(Acórdão CSRF/01-05 701, rel Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, j. 10/09/2007)

Assim, considerando ter afastado a Delegacia de Julgamento, no que atine à imputação de omissão de receitas, a existência de fraude, dolo ou simulação, acato a preliminar em relação às contribuições do PIS e da COFINS, declarando terem sido atingidos pela decadência os fatos geradores ocorridos até 09 de dezembro de 2000.

Por fim, analiso a arguição de decadência pertinente ao Imposto de Renda Retido na Fonte

A constituição de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte derivou de dois fatos, a saber: a) pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado

em relação a transferência de numerários, repasses e pagamentos de mútuo; e, b) pagamento sem causa ou a beneficiários não identificados relativo a despesas e custos não comprovados, beneficiando-se o contribuinte de notas fiscais emitidas por empresas com atividades encerradas e notas fiscais declaradas inidôneas

Analisando a primeira imputação, declarou a Delegacia de Julgamento não ter sido comprovado pela autoridade fiscal o intuito de fraude, o que motivou a redução da multa de ofício, assim:

"MULTA QUALIFICADA Não foi comprovado pela autoridade fiscal o intuito de fraude. Qualificação indevida."

Diante da constatação de não ter atuado o contribuinte, em relação aos pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados no que atine a transferência de numerário, repasses e pagamentos de mútuo, com dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial deveria ter se processado nos termos da disposição inscrita no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, segundo o entendimento da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"IRRF – FALTA DE PAGAMENTO – A falta de pagamento do imposto retido pela fonte pagadora, autoriza a constituição do crédito tributário contra ela via lançamento de ofício.

DECADÊNCIA – Sendo o IRRF espécie de tributo apurado sem prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), contando-se o prazo decadencial do fato gerador

Recurso especial negado."

(Acórdão CSRF/04-00 650, rel. Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão, j. 18/09/2007)

"IRRF – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – DECADÊNCIA Nos casos de tributos sujeito ao regime de lançamento homologação o prazo decadencial inicia com a ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Lançamento realizado após a homologação tácita não subsiste. (Lei 5172/66 art. 150 parágrafo 4º)

RECURSO IMPROVIDO."

(Acórdão CSRF/01-04 907, rel. Conselheiro José Carlos Alves, j. 17/02/2004)

Em relação aos pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados relativo a despesas não comprovadas, entendeu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento que as operações de pagamento de comissões às empresas "Ligeirinho", "Batista Rabelo" e "Atenan" não foram comprovadas pelo contribuinte (ausência de indicação da operação e da causa dos pagamentos escriturados na contabilidade) e, para além, as notas fiscais representativas de tais operações foram declaradas inidôneas por Ato Declaratório específico, o que caracterizaria intuito manifesto de fraude, mormente pela utilização de notas inidôneas.

Chama a atenção o fato de que o lançamento do IRRF na hipótese foi justificado pela “falta de comprovação das operações e causas dos pagamentos escriturados”, nada obstante declare a decisão impugnada, às fls. 3199 e 3200, que:

“No que se refere à cópia da nota fiscal emitida pela empresa Ligeirinho relativa à comissão recebida em maio de 2000, anexada à fl 976, para comprovar a existência da operação o sujeito passivo apresentou cópias de Darf da retenção do imposto na fonte e da Dirf com a indicação da referida retenção, bem assim planilha (‘Relatório de Comissões’) com a composição do valor da comissão da Ligeirinho e cópias dos recibos devidamente assinados pelo responsável desta empresa” (fl. 3199)

No que se refere à cópia da nota fiscal emitida pela empresa Batista Rabelo relativa à comissão recebida em maio de 2000, anexada à fl 1 079, para comprovar a existência da operação o sujeito passivo apresentou cópias de Darf da retenção do imposto na fonte e da Dirf com a indicação da referida retenção, bem assim planilha (‘Relatório de Comissões’) com a composição do valor da comissão, históricos de pagamentos e cópias dos recibos devidamente assinados pelo responsável desta empresa” (fl 3200)

Em resumo, anexou o contribuinte aos autos do processo administrativo em referência, cópia de DARF’s que atestam o recolhimento do IRRF relativo às operações, comprovou ter informado as operações e o recolhimento do IRRF na DIRF, juntou relatório circunstanciado com a composição dos valores pagos a título de comissão, o histórico dos pagamentos e cópia de recibos assinados pelos titulares das empresas

Mais que isso, pondero que a “deficiência” na comprovação das operações, isto é, apresentação dos contratos de representação comercial ou comissionamento, e das efetivas remessas de numerário, deveu-se à apreensão de toda a documentação contábil-fiscal do contribuinte pela Polícia Federal – fato narrado e reconhecido pela decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Tendo em vista a apresentação, pelo contribuinte, de DARF de recolhimento do IRRF, de cópia da DIRF onde consta referência expressa às operações, inclusive com indicação dos beneficiários, assim como relatório circunstanciado com a composição dos valores pagos a título de comissão, o histórico dos pagamentos e cópia de recibos assinados pelos titulares das empresas, não vislumbro, no caso, fraude ou dolo do contribuinte, de modo a atrair a incidência da regra do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Quanto à imputação decorrente de “glosa de custos”, em relação à qual não logrou comprovar o contribuinte a efetividade das despesas realizadas, beneficiando-se de notas fiscais emitidas por empresas com atividades encerradas e notas fiscais declaradas inidôneas, o só fato de terem sido declaradas inidôneas as notas fiscais indicadas pela autoridade lançadora impede a aplicação do enunciado do art. 150, § 4º, do CTN, regendo-se a decadência, quanto ao tópico, pela regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, acato a preliminar em relação ao IRRF, declarando terem sido atingidos pela decadência os fatos geradores ocorridos até 09 de dezembro de 2000, exceto aqueles que se referem à imputação decorrente da “glosa de custos”.

MÉRITO DA AUTUAÇÃO.



II.2 – Multa agravada

Ao contribuinte foi imputada multa de ofício agravada, nos termos do art. 44, § 2º, da Lei Federal nº. 9.430/96, ancorando-se o agravamento no asserto de que “restou demonstrada a intenção clara do sujeito passivo no sentido de não cooperar com a fiscalização, pois dentre as notas de entrada e livros apreendidos pela Polícia Federal não constavam os documentos necessários à comprovação das operações”

Confira-se o enunciado do art. 44, § 2º, da Lei nº. 9.430/96, *verbis*:

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

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcada, de intimação para

I – prestar esclarecimentos;

II – apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III – apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.”

Do Termo de Verificação Fiscal (fls. 354-371) consta que o contribuinte respondeu a todas as intimações e solicitações efetuadas pela autoridade lançadora, havendo no aludido Termo a indicação de que o contribuinte: a) disponibilizou a maioria da documentação nas dependências da empresa (fl. 69); b) apresentou os arquivos magnéticos solicitados pela fiscalização (fls. 76); c) solicitou dilação de prazo para entregar arquivos magnéticos suplementares (fl. 78); d) solicitou dilação de prazo para apresentar comprovantes de operações comerciais, após a fiscalização haver consignado não tê-los localizado na empresa ou entre os documentos apreendidos pela Polícia Federal; e) cumpriu a determinação de entrega de arquivos magnéticos em formato texto (fl. 101); f) alegou que as intimações exigiam documentos apreendidos pela Polícia Federal e requereu fossem paralisados os atos de fiscalização por força de decisão judicial; g) postulou dilação do prazo para atendimento das intimações do dia 14/10/2005, afirmando que havia solicitado à Polícia Federal a disponibilização dos documentos apreendidos, sendo deferido o pleito; h) diante do comparecimento da fiscalização, alegou que as instituições financeiras não haviam disponibilizado os documentos exigidos; i) declarou que um vendaval havia destruído o arquivo documental (fiscal e societários) das empresas do Grupo Mabel (em 09/01/2001), tendo se perdido a documentação relativa ao ano 2000.

Do longo histórico inscrito no Termo de Verificação Fiscal se conclui que: (i) não houve silêncio ou recusa do contribuinte em atender as intimações fiscais (tendo entregue “a maior parte da documentação”, nas palavras da autoridade lançadora, assim como respondido todas as intimações, seja requerendo dilação de prazo, seja apresentando justificativas, aceitáveis ou não); e, (ii) grande parte dos documentos contábeis e fiscais do contribuinte foram apreendidos pela Polícia Federal em momento anterior ao início da fiscalização, tendo o contribuinte (e a própria autoridade lançadora) que buscar a

documentação ora na sede da Polícia Federal, ora na empresa e ora na própria Delegacia da Receita Federal (que recebera parte dos documentos diretamente da Polícia Federal – fls. 45/68).

A jurisprudência deste Conselho censura o agravamento da multa de ofício com esteio no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, quando o contribuinte atende, ainda que de forma insuficiente, às intimações fiscais, frisando que o agravamento da penalidade deve estar vinculado à falta de atendimento das intimações.

Nesse sentido:

"MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO Não prevalece o agravamento da multa pela falta de atendimento a intimações quando o sujeito passivo responde às mesmas. A conduta a ser coibida com o agravamento da multa de ofício é a falta de resposta às intimações, não sendo causa para sua aplicação a resposta insuficiente

Recurso Voluntário Provido em Parte "

(Acórdão nº 101-96565, 1ª Câmara, rel. Conselheiro Caio Marcos Cândido, j. 04/03/2008)

"MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – O atendimento insatisfatório às intimações do fisco não autorizam a majoração da multa de lançamento de ofício para 112,5% "

(Acórdão nº 103-23046, 3ª Câmara, rel. Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe, j. 25/05/2007)

Mais que isso, o fato de ter se desenvolvido a fiscalização em momento no qual grande parte da documentação contábil-fiscal do contribuinte fora apreendida pela Polícia Federal, agregado ao atendimento de todas as intimações (ainda que para afirmar que não dispunha dos documentos solicitados), descaracteriza suporte fático suficiente ao agravamento da penalidade.

II.3 – IRPJ e CSLL. Glosa de despesas.

A decisão pronunciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília julgou procedente o lançamento no que concerne à glosa de despesas consideradas pelo contribuinte no procedimento de apuração do resultado do exercício, consignando o *decisum* que "o sujeito passivo não logrou comprovar a efetividade das despesas realizadas, beneficiando-se de notas fiscais emitidas por empresas com atividades encerradas.

Em relação ao tópico, que se refere à desconsideração dos valores registrados e declarados pelo contribuinte a título de pagamento de comissões a representantes comerciais (Atenan Lopes, Batista Rabelo, Ligeirinho e Comerpa), também considero insustentável o lançamento.

Reitere-se que, quanto às referidas operações, apresentou o contribuinte cópia de DARF's que atestam o recolhimento do IRRF relativo às operações, comprovado ter informado as operações e o recolhimento do IRRF na DIRF, juntado relatório circunstanciado com a composição dos valores pagos a título de comissão, o histórico dos pagamentos e cópia de recibos assinados pelos titulares das empresas.

Disseque-se a decisão da Delegacia de Julgamento:

"Analisando a planilha (fl. 1074) verifica-se que o valor da suposta comissão sobre intermediação de vendas devida à Ligeirinho seria de R\$ 113.066,18, sendo o imposto devido na fonte de R\$ 1.695,99. Diferentemente, a nota fiscal foi emitida com os seguintes valores: R\$ 101.019,30 (valor bruto da comissão) e de R\$ 1.515,29 (IRRF, com valor idêntico ao constante do Darf e da Dirf). Percebe-se não haver equivalência do montante supostamente pago a título de comissão e do imposto retido na fonte entre os documentos apresentados pelo próprio sujeito passivo.

Quanto aos Darf, o histórico de pagamentos (elaborado pelo próprio sujeito passivo) e os recibos, entendo que os mesmos servem como forte indício de que houve algum pagamento à empresa Batista Rabelo, mas não como prova de que o pagamento decorreu de prestação de serviços de intermediação de vendas."

A glosa das despesas decorreu, então, ora de divergências entre os valores constantes de relatório apresentado à autoridade lançadora e aqueles inscritos nos Darf e Dirf, ora por ausência de comprovação da existência de contrato de intermediação de vendas em relação às aludidas pessoas jurídicas.

Entendo injustificável a glosa.

A análise os documentos carreados aos autos, permite identificar: i) à fl. 975 – cópia da Dirf (ano-calendário 2000) indicando todos os pagamentos efetuados em benefício de Ligeirinho Representações Ltda; ii) à fl. 976 – cópia de nota fiscal de serviço, indicando versar sobre "comissão s/ vendas", emitida por Ligeirinho Representações Ltda; iii) à fl. 977 – DARF de recolhimento do IRRF em 13/05/2000; às fls. 981-1009 e 1012-1074 – relatório de comissões pagas a Ligeirinho Representações Ltda, indicando os "clientes" atendidos pelo representante, o valor das respectivas operações e o valor das comissões devidas por operação; iv) à fl. 1078 - cópia da Dirf (ano-calendário 2000) indicando todos os pagamentos efetuados em benefício de Batista Rabelo Representações Ltda; v) à fl. 1079 – cópia de nota fiscal de serviço, indicando versar sobre "comissão s/ vendas", emitida por Batista Rabelo Representações Ltda; vi) à fl. 1080 – cópia de DARF de recolhimento do IRRF; vii) às fls. 1081-1082/1084-1085/1087-1088/1090-1091/1093-1094, entre outras – histórico dos pagamentos realizados em benefício de Batista Rabelo Representações Ltda; viii) recibos de pagamento do valor das comissões (fls. 1083, 1086, 1089, 1092, entre outras); e, ix) às fls. 1161-1199 – relatório de comissões pagas a Batista Rabelo Representações Ltda, indicando os "clientes" atendidos pelo representante, o valor das respectivas operações e o valor das comissões devidas por operação.

Os documentos apresentados pelo contribuinte são um pouco mais do que "fortes indícios de que houve algum pagamento à empresa Batista Rabelo", revelando, em verdade, a natureza da relação comercial havida (representação comercial, diante da minuciosa descrição dos 'clientes' atendidos pelos representantes), o valor das comissões pagas (conforme declaração em Dirf e histórico de pagamentos), o valor do IRRF retido e recolhido.

Da questão também tratou a perícia judicial, assim:

“Conforme demonstrado de forma individualizada, na Planilha P3, parte integrante deste trabalho, e perícia na documentação exaustivamente já descrita no corpo deste Laudo Pericial, ora juntada, verifica-se que foram efetuados pagamentos às empresas Atenan Lopes dos Santos, Batista Rabelo Representações Ltda, Comerpa Comércio e Representações Ltda e Ligeirinho Representações Ltda, referentes às comissões por serviços de intermediação de vendas (representação comercial)

()

Conforme descrito no item III 26 das Diligências Empreendidas, manuseando o Processo Administrativo (PA) nº 10120.006929/2006-33, objeto em discussão, identificamos a existência de vários relatórios de comissões emitidos pela CIPA, individualizado por representante, os quais coincidem com os entegues para este auxiliar da Justiça descrito no item III 4.

Com base, portanto, nos Relatórios de Comissões disponibilizados ao perito, em que constam não apenas o nome, destas empresas ‘representantes’, mas, também o seu código junto à CIPA, nas Notas Fiscais emitidas pelas mesmas em nome da Requerente, e cuja soma dos valores e aproximam dos constantes destes relatórios, conforme descrito na Planilha P3-A, e microfilmes ‘frente e verso’ dos cheques, onde consta que os mesmos estão nominais à empresas constantes destes relatórios e emitentes das Notas Fiscais, assim sendo, a documentação periciada, aponta que houve prestação de serviços por parte das referidas empresas ‘representantes’.”

Dessa forma, diante da indicação da natureza da operação, do histórico de pagamentos, da informação dos valores das comissões e dos recolhimentos do IRRF na Dirf do ano 2000, e, levando-se em conta da dedutibilidade da despesa (representação comercial), pois necessária à atividade do sujeito passivo, considero indevida a glosa efetuada e, conseqüentemente, injustificável o lançamento por omissão de receitas no que concerne às operações realizadas com Ligeirinho Representações Ltda e Batista Rabelo Representações Ltda.

II 4 – IRPJ e CSLL. Glosa de custos.

Como consignado acima, o lançamento restou formalizado em virtude da incapacidade do contribuinte de provar a efetividade das operações comerciais havidas em relação às pessoas jurídicas indicadas, mormente porquanto, em decorrência de diligências realizadas, algumas declararam que não mantinham relações comerciais com o Recorrente, outras possuíam status de “inativa” ou “encerrada”.

Como consequência das diligências efetuadas as notas fiscais emitidas pelos fornecedores foram declaradas inidôneas, procedendo a autoridade lançadora à glosa dos respectivos custos, em face da falta de comprovação da efetividade das operações, mormente por inexistirem documentos representativos da entrega das mercadorias e do pagamento das aquisições descritas nas aludidas notas fiscais.

Defende o contribuinte, no recurso voluntário interposto, ter se desincumbido a contento do dever de comprovar a “efetividade” das operações de compra questionadas pela autoridade lançadora, servindo para tanto os registros de entrada, os assentamentos contábeis e as notas fiscais emitidas pelos fornecedores, apesar de não ter conseguindo “localizar, em

tempo hábil, outros documentos comprobatórios que pudessem ser anexados a este Recurso Voluntário”, como confessa à fl. 3275.

Do laudo pericial juntado pelo contribuinte (Anexo I), consta o seguinte:

“2.1 Informe o Sr. Perito, se foram efetuados os pagamentos referentes às operações realizadas com as empresas COMERCIAL PRESTOSUL LTDA (), FLASH MACHINE COMÉRCIO DE PLÁSTICO LTDA (), HOYT COMERCIAL LTDA (), JMP COMERCIAL E INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS LTDA () e KORUNDEX COMERCIAL LTDA (), bem assim se houve o efetivo recebimento dos bens vendidos e/ou a tomada dos serviços prestados pelas referidas empresas, fazendo, se for o caso, a circularização junto aos fornecedores dos produtos ou prestadores de serviços.

(...)

‘Houve o efetivo recebimento dos bens vendidos e ou tomada dos serviços ’?

De conformidade com as elucidações ofertadas na resposta anterior deste quesito identificamos nos Arquivos Magnéticos o registro contábil regular pela entrada de todas as notas fiscais relacionadas no Anexo 2 anos 2001 e 2002, bem como a pesquisa realizada junto a SEFAZ-GO, as notas fiscais do Anexo 2 estão registradas no SINTEGRA-GO, consequentemente escrituradas nos livros fiscais da empresa requerente, indicando portanto que houve a efetiva entrega dos bens. Contudo salientamos que os registros dos SINTEGRAS dos meses de Junho/2001 e Agosto/2002, não foram detectados no Laudo da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, mas evidenciamos na Planilha P2 que as referidas notas estão devidamente escrituradas, pagas e contabilizadas.”

A perícia judicial afirma que as notas fiscais referidas na autuação foram “devidamente escrituradas, pagas e contabilizadas”, o que atesta a existência das operações.

Em outro tópico, respondendo a quesito formulado pela Fazenda Nacional, o Perito afirmou:

“Conforme esclarecimentos descritos no item V-B2 deste Laudo Pericial, as notas fiscais relativas ao Anexo 2, foram liquidadas pela quitação das duplicatas originárias das referidas notas, mediante emissão de cheque nominais as empresas beneficiárias, procedimento adotado até o mês 10/2001. Noutro giro, as liquidações pelas quitação dessas duplicatas, a partir do mês de outubro/2001, a empresa não utilizou emissão de cheque individual para quitação de cada duplicata, adotou na realidade procedimento de pagamento mediante documento intitulado ‘Sumário de Cheques Emitidos’, que representa a relação dos pagamentos a serem efetuados no dia. Vale ressaltar, que a maioria dos documentos desta relação foram pagos através de débito na conta corrente do Banco Bradesco S/A (Ag. 0140-6

C/C 50 182-4), onde o somatório dos mesmos são registrados no Banco sob a rubrica 'Pagamento a Fornecedores'."

Há, dessa forma, prova, obtida judicialmente e, assim, sob o crivo do contraditório, de que as operações representadas pelas notas fiscais desconsideradas pela autoridade lançadora existiram efetivamente (registradas nos sistemas da Secretaria da Fazenda de Goiás – SINTEGRA/GO), tendo sido realizados os pagamentos correspondentes através de cheques nominais ou de saques de conta bancária (Sumário de Cheques Emitidos – Pagamento a Fornecedores).

Faço questão de destacar que o Laudo Pericial em comento é referente a ano calendário diverso da presente autuação, contudo envolve as mesmas partes e as mesmas operações constantes do lançamento ora impugnado, razão pela qual considero como prova robusta da legalidade dos fatos analisados nesse Recurso.

Nessa linha, diante da prova produzida, não se justifica a manutenção da glosa de custos ou a imputação de penalidade à Recorrente.

II.5 – IRPJ e CSLL. Omissão de receitas. Suprimento de numerário.

Em relação ao lançamento por suprimento de numerário sem origem comprovada, consignou a Delegacia de Julgamento que a omissão do contribuinte em apresentar a documentação exigida no momento da fiscalização gerou a imputação de omissão de receitas. Na impugnação, procedeu o contribuinte à apresentação da documentação comprobatória das operações (documentação parcialmente acatada pela autoridade lançadora), de modo a classificá-las como simples transferência de numerário entre as contas *banco e caixa*.

Com esteio na documentação apresentada pelo contribuinte, erigiu a Delegacia de Julgamento a seguinte decisão:

"87 Relativamente aos itens 34, 35, 39, 60, 62, 67 e 82 da tabela, escriturado como suprimentos de caixa, verificou-se que o lançamento contábil foi anterior aos débitos dos cheques na conta bancária do próprio sujeito passivo. Em uma transação comercial, onde um terceiro recebe o cheque, seria aceitável o desconto dias após a sua emissão e registro contábil. Porém, trata-se de supostos suprimentos, onde o beneficiário seria o próprio sujeito passivo. Resta inexplicado como ele conseguiu suprir o caixa com moeda, sendo que o saque, via cheque, somente ocorreu em data posterior. Tais suprimentos, pois, não tiveram comprovadas as origens e a efetividade dos recebimentos, sendo devida a omissão lançada

88 Para os itens 1 a 32, o sujeito passivo apresentou apenas históricos de pagamentos elaborados por ele próprio que, por óbvio, não servem como prova alguma da operação. Tais suprimentos não tiveram comprovadas as origens e a efetividade dos recebimentos, sendo devida a omissão lançada

89 Para os demais itens, restou comprovado pelo sujeito passivo que a origem do suprimento no Caixa decorre de saque no Banco Bradesco, pois os extratos apresentam coincidência entre datas e valores com a escrituração. Lançamento improcedente de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins nesta parte."

Três situações foram analisadas, quanto ao tópico, pela Delegacia de Julgamento. A primeira, refere-se a operações escrituradas como suprimento de caixa, em relação às quais apresentou o contribuinte prova da saída do numerário de conta bancária de sua titularidade, tendo a decisão impugnada desconsiderado a prova em face da não coincidência das datas do lançamento e do saque. A segunda, atina a operações de suprimento de caixa em relação às quais limitou-se o contribuinte a apresentar "histórico de pagamentos". A terceira, concerne a operações de suprimento de caixa satisfatoriamente comprovadas pelo contribuinte, sendo afastada a imputação de omissão de receitas.

Ao recurso voluntário fez acostar o contribuinte vasta documentação (fls. 4536-5201), relacionando os lançamentos no livro razão (cuja cópia foi apresentada) e a compensação dos cheques emitidos para suprimento de caixa (através de extratos bancários).

Dissecada a documentação apresentada pelo contribuinte, passo a cotejar a prova produzida com as conclusões inseridas na decisão impugnada.

Em relação aos itens 34, 35, 39, 60, 62, 67 e 82, verifica-se que a cada lançamento no livro razão ("suprimento de caixa – outros fornecedores") corresponde um saque ("cheque compensado"), em valor idêntico, de conta corrente da titularidade do próprio contribuinte, havendo, exceto no que se refere ao item 39, divergência entre as datas do lançamento contábil e da saída do numerário da conta corrente do contribuinte.

Tais divergências foram assim explicadas pelo contribuinte (fls. 3278-3279):

"Como se pode verificar da tabela abaixo e dos documentos anexos, existe uma pequena diferença entre o dia do lançamento contábil do suprimento de caixa e o saque do cheque junto à Instituição Financeira. Esse lapso temporal decorreu do seguinte procedimento adotado pela Recorrente: a existência de um funcionário no setor contábil responsável pelos registros pertinentes a conta banco, de forma que, quando da emissão de um cheque pela Recorrente para suprimento de seu caixa, esse funcionário efetua, no dia da emissão do cheque, um lançamento a crédito na conta bancos como contrapartida a débito na conta caixa. Além disso, existe um outro funcionário que cuida do caixa da Recorrente, que, por sua vez, somente saca o cheque na medida que o respectivo recurso financeiro se mostra necessário para suprimento de caixa da Recorrente."

Independentemente da justificativa do contribuinte, o fato é que há prova nos autos de que os suprimentos de caixa apontados pela autoridade lançadora foram realizados com recursos do próprio contribuinte, posto que há identidade de valores entre os lançamentos contábeis e as saídas de numerário de contas corrente da sua titularidade.

Comprovada a origem dos recursos, assim como tratar-se de mera transferência de conta bancária para a conta caixa, a situação não se amolda à regra estampada no art. 282 do RIR/99, que tem a seguinte redação:

"Art 282 Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da

empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1 598, de 1977, art 12, §3º, e Decreto-Lei nº 1 648, de 18 de dezembro de 1978, art 1º, inciso II) "

A caracterização de omissão de receitas com base no art. 282 do RIR/99 demanda comprovação de que os recursos foram aportados por terceiros (administradores, sócios, titulares ou acionistas controladores) e inexistência de registros que atestem a efetividade da entrega e a origem dos recursos. No caso, comprovada a origem dos recursos (conta bancária do próprio contribuinte) e havendo correlação entre as remessas e os lançamentos contábeis, injustificável o lançamento.

O mesmo raciocínio se aplica aos itens 1 a 32 da planilha constante da decisão pronunciada pela Delegacia de Julgamento, posto que apresentou o contribuinte prova de que a cada lançamento no livro razão ("suprimento de caixa – outros fornecedores") corresponde um saque ("cheque compensado"), em valor idêntico, de conta corrente da titularidade do próprio contribuinte, **exceto no que se refere aos itens 4, 5, 13, 14, 29 e 31, para os quais não fez prova do saque dos recursos.**

Nessa linha, injustificável o lançamento por omissão de receitas, salvo no que atine aos suprimentos de caixa relativos aos itens 4, 5, 13, 14, 29 e 31 da planilha de fls. 3202-3205.

II.6 – Multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais.

Por força da omissão de receitas identificada pela autoridade lançadora, restou aplicada ao contribuinte multa isolada por insuficiente recolhimento das estimativas mensais atinentes ao Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Verifico que a decisão pronunciada pela Delegacia de Julgamento de Brasília colide com a jurisprudência deste Conselho, posto que sobre a mesma base (montante do IRPJ e da CSLL não recolhidos face a constatação de omissão de receitas) aplicou concomitantemente multa isolada e multa de ofício.

Sobre o tema já se pronunciou a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art 44, da Lei nº 9 430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art 44, da Lei nº 9 430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo "

(Acórdão CSRF/04-00 832, rel Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, j 04/03/2008)

No mesmo sentido

"MULTA ISOLADA – ANO-CALENDÁRIO 2003 – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da

absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento em relação a 2003 "

(Acórdão nº 103-23356, 3ª Câmara, rel. Antonio Carlos Guidoni Filho, j. 23/01/2008)

Nessa linha, há de ser excluída a exigência de multa isolada.

II.7 – IRRF: Pagamento sem causa e/ou a beneficiário não identificado

O lançamento relativo ao IRRF está ancorado em três situações descortinadas pela autoridade lançadora: i) glosa de custos, sendo desconsideradas pela autoridade lançadora notas fiscais de aquisição de mercadorias declaradas inidôneas; ii) glosa de despesas, sendo os pagamentos lançados na contabilidade do contribuinte classificados como "pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado"; e, iii) falta de comprovação de lançamentos contábeis atinentes à manutenção da Fundação Nestore Scodro, transferência de numerários e pagamentos de contratos de mútuo.

A despeito de estar prejudicada a análise do mérito dos lançamentos descritos nos itens ii) e iii) em face do reconhecimento da decadência do direito de lançar, visto que todos os fatos geradores apontados pela autoridade lançadora ocorreram antes de 09 de dezembro de 2000, de bom alvitre tecer considerações acerca das imputações lançadas ao contribuinte.

Quanto à glosa de despesas, já exaustivamente dissecada, reitero que os documentos apresentados pelo contribuinte revelaram a natureza da relação comercial havida (representação comercial, diante da minuciosa descrição dos 'clientes' atendidos pelos representantes), o valor das comissões pagas (conforme declaração em Diif e histórico de pagamentos), o valor do IRRF retido e recolhido.

Diante da comprovação da causa das operações e dos destinatários dos recursos, não há como subsistir o lançamento do IRRF, por incompatibilidade com a regra do art. 61 da Lei nº. 8.981/95.

Quanto à transferência de numerário sem comprovação, a questão também foi analisada em relação à imputação de omissão de receitas, havendo nos autos prova de que os suprimentos de caixa apontados pela autoridade lançadora foram realizados com recursos do próprio contribuinte, posto que há identidade de valores entre os lançamentos contábeis e as saídas de numerário de contas corrente da sua titularidade.

Comprovada a origem dos recursos, assim como trata-se de mera transferência de conta bancária para a conta caixa, a situação não se amolda à regra estampada no art. 61 da Lei nº. 8.981/95.

No que toca aos pagamentos vinculados a contratos de mútuo firmados em relação a empresas integrantes do mesmo grupo econômico (Grupo Mabel), procedeu o contribuinte à juntada de cópia de seu Livro Razão, constando lançamentos a crédito na conta caixa dos respectivos montantes e lançamento a débito na conta mútuo no mesmo valor. Para

além, o contribuinte acostou ao recurso cópia do Livro Razão das empresas mutuantes, da qual constam os lançamentos a crédito dos valores pagos pelo contribuinte e sua redução do 'contas a receber' (mútuo).

Diante das provas, não poderia a Delegacia de Julgamento considerar como pagamentos a terceiros não identificados os valores indicados simplesmente por inexistência de contrato escrito de mútuo, entendimento que, neste aspecto, colide com a orientação deste Conselho:

"DESPESAS DE MÚTUO DEDUTIBILIDADE A dedução das despesas decorrentes de atualização do valor do mútuo pressupõe a comprovação da obrigação contraída, muito embora seja prescindível a existência de contrato escrito "

(Acórdão nº 103-21737, 3ª Câmara, rel. Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva)

Remanesce, porquanto não atingida pela decadência, a constituição de crédito tributário relativo ao IRRF pela constatação de pagamentos sem causa e/ou a beneficiários não identificados decorrente da glosa de custos (aquisição de mercadorias) representados por notas fiscais declaradas inidôneas.

Como visto, o Laudo elaborado por perito judicial na Ação Cautelar de Produção Antecipada de Provas nº. 2007.35.04.001451-3, apurou a existência das operações comerciais representadas pelas notas fiscais tidas pela fiscalização como inidôneas, afirmando o perito judicial o efetivo ingresso das mercadorias e do pagamento dos valores expressos em notas fiscais através de cheque nominais às empresas ou de saques de conta bancária (Sumário de Cheques Emitidos – Pagamento a Fornecedores), o que descaracteriza a imputação de ter a Recorrente efetuado "pagamento a beneficiários não identificados".

Confia-se a dicção do art. 61 da Lei nº 8.981/95, assim:

"Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º. A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não foi comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º. Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º. O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recai o imposto."

O enunciado o § 1º do art. 61 não deixa dúvidas quanto à obrigatoriedade, para fins de legitimação do lançamento, de falta de comprovação da operação ou da sua causa, o que torna inaplicável o preceito à situação dos autos, posto que há prova, obtida judicialmente e, assim, sob o crivo do contraditório, de que as operações representadas pelas notas fiscais desconsideradas pela autoridade lançadora existiram efetivamente (registradas nos

sistemas da Secretaria da Fazenda de Goiás – SINTEGRA/GO), tendo sido realizados os pagamentos aos emitentes das notas fiscais.

Nessa linha, existentes as operações e provados os pagamentos aos emitentes das notas fiscais, não se sustenta o lançamento de ofício.

III – Dispositivo

Com estas considerações, conheço do recurso voluntário para dar-lhe parcial provimento, de modo a: i) afastar a decadência relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, face a opção do contribuinte pela tributação pelo lucro anual; ii) declarar a decadência relativa ao lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte no que toca aos fatos geradores ocorridos até 09/12/2000, exceto quanto a imputação decorrente da glosa de custos, por força da regra do art. 173, I, do CTN; iii) declarar a decadência relativa às Contribuições do PIS e da COFINS em relação aos fatos geradores ocorridos até 09/12/2000; iv) afastar a aplicação de multa agravada; v) julgar improcedente o lançamento por omissão de receitas decorrente da glosa de despesas vi) julgar improcedente o lançamento relativo ao IRPJ e CSSL por omissão de receitas por suprimento de numerário, exceto no que concerne à aos suprimentos de caixa relativos aos itens 4, 5, 13, 14, 29 e 31 da planilha de fls. 3202-3205; vii) excluir a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL e, viii) julgar improcedente o lançamento atinente ao IRRF decorrente da glosa de despesas.

Conheço do recurso de ofício, para negar-lhe provimento.


Hugo Corrêa Sotero