



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

Processo n° 10218.000960/2007-62
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-001.543 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ e OUTROS
Recorrentes COMÉRCIO E TRANSPORTES BARBOSA LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003

RECURSO DE OFÍCIO

OMISSÃO DE COMPRAS. PAGAMENTO NÃO ESCRITURADO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. CONDIÇÕES A SEREM OBSERVADAS.

A simples constatação de omissão de compras na escrituração do contribuinte, a despeito de constituir-se em irregularidade, não autoriza a tributação de receitas omitidas pelo somatório dos valores não escriturados, quando não comprovado o seu efetivo pagamento. O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza, indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar por força do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional.

DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. GLOSA DE ICMS/ E DE DESPESAS COM TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

Para a glosa das despesas, quando sejam normais ou usuais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, isto é, quando guardem estreito relacionamento com a atividade explorada e com a manutenção da fonte produtora, é indispensável que a investigação da veracidade e legitimidade, não só seja exaustiva, como fique comprovada nos autos a sua efetivação. Tendo faltado o necessário aprofundamento da ação fiscal, é de concluir-se pela validade da documentação apresentada para justificar a insubsistência das glosas efetuadas. Assim sendo, necessárias, usuais e normais segundo a atividade desenvolvida pela Pessoa Jurídica, as despesas

RECURSO VOLUNTÁRIO

FALTA DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DE RECEITA AUFERIDA. OMISSÃO DE RECEITA. PROCEDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO.

A essência do lançamento de omissão de receita é a falta de inclusão do valor omitido na base de cálculo do tributo pago ou declarado ao fisco. Assim, é procedente o lançamento com base em omissão de receitas detectadas através de levantamento realizado nos documentos fiscais e livros da empresa.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. MANUTENÇÃO NO EXIGÍVEL DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS OU INCOMPROVADAS.

A manutenção no passivo de obrigações já pagas e/ou a falta de comprovação, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, dos saldos das contas componentes do passivo do balanço patrimonial, autoriza a presunção legal que as obrigações foram pagas com receitas mantidas à margem da escrita, cabendo à contribuinte a prova da improcedência desta presunção.

DESPESAS OPERACIONAIS. PAGAMENTO DE SALÁRIOS, ORDENADOS, FRETES E SEGURO. FALTA DE CARACTERIZAÇÃO DESPESAS NORMAIS E USUAIS. IMPOSSIBILIDADE DE REDUÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO.

As despesas operacionais são as necessárias, usuais e normais para o tipo de atividade desenvolvida pela pessoa jurídica e devem ser comprovadas com documentos fiscais, hábeis e idôneos, sob pena de adição ao lucro líquido do exercício na determinação do lucro real. Meras alegações de que são despesas necessárias ou insinuações de que a autoridade fiscal lançadora deveria examinar os documentos nos estabelecimentos fornecedores não podem ser aceitas para restabelecer a dedutibilidade como despesas. Os registros contábeis de despesas que impactem o resultado devem estar lastreados em documentos hábeis a comprovarem a efetividade dos fatos que lhes deram causa, o que, não ocorrendo, enseja a sua glosa por parte da autoridade fiscal.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício as irregularidades apuradas.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento aos recursos de ofício e ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

O Presidente da 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém – PA recorre de ofício, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da decisão prolatada de fls. 2571/2578, que deu provimento parcial à impugnação, interposta pelo contribuinte, declarando parcialmente insubsistente o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 2331/2367.

Por sua vez, a empresa COMÉRCIO E TRANSPORTES BARBOSA LTDA., contribuinte inscrito no CNPJ/MF sob nº 01.795.511/0001-00, com domicílio fiscal na cidade de Tucuruí, estado do Pará, na Rua Lauro Sodré – nº 795, Bairro Centro, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Marabá - PA, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 2571/2578, prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém - PA, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 2586/2623.

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Marabá - PA, em 25/09/2007, os Autos de Infrações de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/PASEP (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), localizados às fls. 2331/2367, com ciência pessoal, em 01/10/2007 (fl. 2369), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 7.185.847,68 a título de tributos e contribuições, acrescidos da multa de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do tributo e contribuições, referente ao exercício de 2003, correspondente ao ano-calendário de 2002.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 – OMISSÃO DE RECEITAS - RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS:

Omissão de Receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme o especificado no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e indissociável deste auto de infração. Infração capitulada no art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, 283 e 288, do RIR/99;

2 – OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO: Omissão de Receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga não comprovada, conforme termo de verificação fiscal, parte integrante e indissociável do presente auto de infração. Infração capitulada no art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 281, inciso III, e 288, do RIR/99;

3 – OMISSÃO DE RECEITAS - PAGAMENTOS EFETUADOS COM RECURSOS ESTRANHOS À CONTABILIDADE: Omissão de Receita caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais, conforme especificação contida no termo de verificação fiscal, parte integrante e indissociável deste auto de infração. Infração capitulada nos arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 281, inciso II, e 288, do RIR/99;

4 – CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS – SUPERAVALIAÇÃO DE COMPRAS: Majoração indevida de custos, apurada conforme

item IV.4.4. Glosa de custos - transferência de mercadorias, do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e indissociável deste auto de infração. Infração capitulada nos arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 289, § 1º, e 293, do RIR/99;

5 – CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS - GLOSAS DE CUSTOS: Valor apurado conforme especificação contida no termo de verificação fiscal, item IV.4.1. Glosa de custos - ICMS sobre compras, parte integrante e indissociável deste auto de infração. Infração capitulada nos arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 289, 290, inciso I, 292 e 300, do RIR/99;

6 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS GLOSA DE CUSTOS: Valor apurado conforme o item IV.4.2. Glosa de custos e despesas operacionais - Salários e ordenados a empregados, do termo de verificação fiscal, parte integrante e indissociável deste auto de infração. Infração capitulada nos arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, e 300, do RIR/99;

7 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS: Valor apurado conforme item IV.4.3. Glosa de custos - Fretes e seguros, do termo de verificação fiscal, parte integrante e indissociável deste auto de infração. Infração capitulada nos arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, do RIR/99.

A Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece o lançamento através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2302/2321) amparado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que no exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, após trabalho de seleção e preparo da ação fiscal, procedemos na fiscalização em desfavor do contribuinte acima identificado, doravante denominado fiscalizado, com vistas à verificação das obrigações tributárias, especialmente no que se refere à correta apuração e declaração dos impostos e contribuições administrados por esta Secretaria da Receita Federal do Brasil, quais sejam, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no período compreendido entre 01/01/2002 a 31/12/2003. Relevante registrar que a presente auditoria fiscal já produziu o auto de infração IRPJ e seus reflexos, referente ao ano-calendário 2003, que se encontra consubstanciado os autos do processo fiscal nº 10218.000.695/2007-12;

- que, em 10/03/2006, após consulta detalhada levada a efeito junto aos sistemas informatizados SRF, constatamos que o fiscalizado, no período em comento, realizou operações comerciais com as seguintes empresas: Indústria de Bebidas Antartica do Sudoeste - CNPJ n.º 55.962.38510002-40 - Companhia Brasileira de Bebidas. CNPJ n.º 60.522.00010053-041, Tales Machado S/A — CNPJ n.º 02.635.52210001-95 — Companhia Brasileira de Bebidas — CNPJ n.º 60.522.00010056-57 — Chocolates Garoto S/A — CNPJ n.º 28.053.61910029-84 — Ocrim S/A Produtos Alimentícios — CNPJ n.º 61.065.19910004-73 — Dagranya Agroindustrial Ltda., CNPJ n.º 59.966.87910027-02, Cervejaria Astra S/A - CNPJ n.º 23.615.72710002-60;

- que, com efeito, procedemos na circularização das empresas supra nominadas, requisitando informações acerca de todas as operações de compra e venda com o fiscalizado, quais sejam, uma planilha identificando as notas fiscais de entrada e de saída (data, nº nota fiscal, base de cálculo do ICMS, valor contábil das operações, data de pagamento e outros - papel e em meio magnético), cópias autenticadas das notas fiscais e também, cópias autenticadas dos Livros Diário e Razão que acobertaram tais operações comerciais;

- que ocorre que, após o decurso dos prazos concedidos até aquele momento, no curso do procedimento fiscal, o fiscalizado quedou-se inerte, não trazendo aos autos nenhum documento fiscal, contábil ou bancário para que se pudesse iniciar os trabalhos de auditoria fiscal, atendo-se sempre a solicitação de prazos, protelando, destarte, o atendimento das competentes intimações até então formalizadas, conduta que motivou a quebra administrativa do seu sigilo bancário junto às instituições financeiras intervenientes, via instrumento denominado requisição de informações sobre a movimentação financeira – RMF (fls. 177/186), sob a égide do Decreto Lei nº 4.324/01, que regulamenta o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e o serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas;

- que não se pode olvidar que o exame da documentação bancária em tela se revestia de indispensável importância, em razão de ter sido detectada na base de dados constante nos sistemas informatizados que o fiscalizado havia movimentado valores na ordem de R\$ 32.214.163,85-AC 2002 - e R\$ 51.713.488,31 - AC 2003, os quais se apresentavam inconsistentes com as receitas brutas declaradas, nesta ordem, de R\$ 6.978.006,70 e R\$ 3.461.183,80;

- que, em 12/09/2007, após análise parcial levada efeito junto aos extratos bancários apresentados pelas instituições financeiras, lavramos o termo de intimação fiscal e anexo (fls. 251/282), formalizando a exigência de comprovação da origem dos valores creditados em suas contas-correntes, conforme planilhas apresentadas em anexo, sendo alertada que a não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de créditos relacionadas neste termo, na forma e prazo estabelecidos, ensejaria lançamento de ofício, título de omissão de receita, nos exatos termos do artigo 849, do RIR/99, sem prejuízo de outras sanções legais que ainda couberem;

- que analisando tais livros, verificamos, inicialmente que os livros contábeis não continham nenhum lançamento acerca da relevante movimentação financeira no período abrangido, o que, de per si, já autorizaria a desconsideração da escrituração e posterior aplicação do arbitramento do lucro. Como se não bastasse tal irregularidade, verificamos ainda os seguintes fatos, os quais foram abordados no termo de constatação fiscal lavrado em 02103/2007;

- que, no entanto, as autenticações dos livros comerciais, no que se refere aos livros do ano-calendário 2002. Pode-se, observar, que o Livro Diário apresentado só foi autenticado em 22/09/2006, portanto, após o início da ação fiscal, posto que deveria ter passado pela crivo da Junta Comercial no ano a que se refere, ou seja, ano-calendário 2002. Já o Livro Razão AC 2002, em que pese a não obrigatoriedade legal de autenticação, foi apresentado sem a devida assinatura do responsável legal e de seu representante;

- que, também a escrituração de irregularidades que impossibilitam a aferição correta do lucro e da base de cálculo. Neste particular, relevante destacar que não existe sequer um lançamento acerca da movimentação bancária, diga-se extremamente superior à receita bruta declarada no período, efetuada pela fiscalizada - matriz e filiais - no período ora sob análise;

- que, **no que diz respeito às infrações apuradas a título de omissão de receitas - lucro real - Receitas auferidas em decorrência da prestação de serviços de transporte**, é de observar que após regular procedimento de circularização, junto à empresa Maringá S/A Cimento e Ferro-Liga, inscrita no CNPJ sob o nº 61.082.98810002-50,

conhecemos os valores recebidos pelo fiscalizado, conforme documentação juntada aos autos (notas fiscais e conhecimentos de transporte);

- que, **no que diz respeito à omissão de receitas e omissão de compras (pagamento não contabilizado)**, observa-se, que neste, caso a ocorrência de compras não contabilizadas, o fiscalizado foi intimado a identificar, assim como confirmar ou infirmar as COMPRAS DECLARADAS POR FORNECEDORES, levantadas pela fiscalização, conforme termo de intimação fiscal datado de 13/10/2007, onde se encontram todas as operações de compras efetuadas nos anos de 2002 e 2003, junto às empresas circularizadas, o que motivou a lavratura do termo de intimação fiscal datado de 25/08/2007, que teve por objeto cientificar o fiscalizado da não contabilização de pagamentos a fornecedores e, ato contínuo, intimá-lo a comprovar a origem dos recursos aplicados em tais operações, não sendo comprovada com documentação hábil e idônea a origem dos recursos. Diante da conduta omissiva em trazer elementos que pudessem comprovar a origem dos recursos utilizados para os pagamentos das referidas compras, autuamos como omissão de receitas, segundo a previsão esculpida nos arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 281 e 288 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda);

- que, **no que diz respeito ao passivo fictício**, é de se observar que após a lavratura do termo de intimação fiscal, no qual requisitamos a efetiva comprovação, mediante documentação hábil e idônea da manutenção no passivo de obrigações junto aos fornecedores CERVEJARIA ASTRA COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS —PARAÍBA COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS —TERESINA, COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS - SERGIPE, diante das divergências entre os valores informados pelos fornecedores e aqueles mantidos no passivo do fiscalizado, haja vista terem sido conhecidas no curso da ação fiscal as operações comerciais em comento causou-nos estranheza o fato de se manter ainda no passivo as obrigações desta monta, as quais se apresentam incoerentes com os valores conhecidos em decorrência das diligências realizadas;

- que, **no que diz respeito à glosa de custos - ICMS sobre as compras**, pode-se, observar, que o fiscalizado deduziu de sua receita líquida de vendas, a título de custo de mercadorias vendidas, os valores considerados por ela como ICMS sobre as compras (é bom que se diga que tais valores, embora tenham sido considerados na escrituração contábil, não refletem os lançamentos acostados nos livros registro de entradas);

- que, **no que diz respeito à glosa de custos e despesas operacionais — salários e ordenados a empregados**, observa-se que o fiscalizado, após ter sido intimado a comprovar as despesas com empregados lançadas em sua contabilidade, trouxe aos autos a sua folha de pagamentos de todo o período sob ação fiscal. Após o cotejo entre os valores escriturados e os valores mantidos na referida folha, foram apuradas as diferenças constantes na tabela abaixo (valores que não foram efetivamente pagos aos empregados), fato que majorou as despesas operacionais deduzidas para o cálculo do IRPJ e CSLL;

- que, **no que diz respeito à glosa de custos – ICMS sobre as compras**, é de se observar que o fiscalizado deduziu de sua receita líquida de vendas, a título de custo de mercadorias vendidas, os valores considerados por ela como ICMS sobre as compras (é bom que se diga que tais valores, embora tenham sido considerados na escrituração contábil, não refletem os lançamentos acostados nos livros registro de entradas), conforme planilha abaixo reproduzida e já mencionada no item descrição dos fatos;

- que, **no que diz respeito à glosa de custos — fretes e seguro**, observa-se que na condição de empresa comercial considera os custos ora especificados, os quais já se encontram incluídos no custo aquisição das mercadorias, como despesa operacional, o que, de per autoriza a glosa de tais despesas;

- que, **no que diz respeito à glosa de custos – transferências de mercadorias**, é de se observar que no resultado apurado pelo fiscalizado, foram equivocadamente consideradas as transferências de mercadorias (e também o ICMS sobre tais transferências), como custo de mercadorias vendidas. Faz-se mister esclarecer que a operação de mercadorias transferidas entre filiais não opera nenhum efeito relacionado ao estoque do período, até mesmo pelo fato de a mercadoria transferida não ter saído efetivamente do estoque (não houve revenda), mas tão somente ter transacionado fisicamente entre filiais do fiscalizado.

Em sua peça impugnatória de fls. 2399/2486, instruída pelos documentos de fls. 2487/2496, apresentada, tempestivamente, em 28/10/2007, o autuado se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, administração Fazendária, no regular exercício do seu poder fiscalizatório, empreendeu ação fiscal em face da ora Impugnante, alusiva aos eventuais fatos jurígenos de obrigações tributárias federais dos anos calendário de 2002. Segundo o Termo de Constatação Fiscal, teriam sido auditados os recolhimentos de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS entre 0110112002 e 3111212002, deflagrando-se o procedimento em 1410212006, mediante a solicitação de exposição pela contribuinte dos Livros Diário, Razão ou Livro Caixa, Livro de Registro de Entradas e Saídas, Livro de Registro de Inventário, relação dos 50 (cinquenta) maiores fornecedores, com valores de compra, datas e respectivos documentos fiscais, extratos bancários de contas de depósito ou investimento de titularidade da requerente, concernentes ao ano — calendário em voga;

- que, no que diz respeito à descaracterização da infração à legislação tributária por passivo fictício — do incabimento da presunção aplicada pela fiscalização de que não há comprovação pela contribuinte de que houve o transito na contabilidade, do pagamento de obrigações lançadas no balanço de encerramento, sem prova de sua real liquidação no período imediatamente ulterior, é de se observar, que de plano, cumpre ressaltar que não há, igualmente, em absoluto, como amparar a presunção de receita omitida por manutenção de passivo fictício, se a Fiscalização não informa as datas dos pagamentos que teriam sido apontados pelos fornecedores do contribuinte, baseando tal imputação nas declarações de notas fiscais emitidas. Resta, assim, inequivocamente, descaracterizada essa infração pela completa ausência de demonstração de que os pagamentos cuja baixa deixou de ser consumada, realmente ocorreram, como sustentado pelo I. Auditor;

- que, além disso, diferentemente do sustentado em seu Termo de Constatação Fiscal, com o devido respeito, a jurisprudência administrativa não acata o emprego da mencionada presunção se não com a mínima cautela quanto à confrontação do passivo na contabilidade do contribuinte, perante a demonstração de resultado do período e devida comprovação de que a obrigação fora efetivamente satisfeita no mesmo período apuratório;

- que, cumpre destacar no que tange a essa específica imputação de suposto passivo fictício, tido por não comprovado, que a autoridade fazendária não trouxe ao processo administrativo, qualquer relação do passivo que fora tido por não comprovado, limitando-se a aduzir que tal infração dessume do indício materializado da declaração de vendas de fornecedores, cujos valores de entrada não teriam sido contabilizados pela requerente;

- que ao invés de verificar eventual informação dos fornecedores sobre datas efetivas de pagamento das mercadorias que teriam sido adquiridas pela requerente, a I. Fiscalização utilizou como data de pagamento fosse, as datas de "emissão" das notas fiscais de saída alegadas pelos fornecedores, ignorando o fato notório de que em , absoluto há coincidência entre a data de emissão das Notas Fiscais e a data do pagamento das mercadorias, cuja obrigação gerada fora supostamente mantida no passivo circulante da contribuinte postulante;

- que improcede a imputação à requerente de prática de passivo fictício, de vez que não houve a manutenção no passivo circulante de obrigações quitadas, porquanto tais obrigações sempre foram baixadas por ocasião de sua liquidação, não tendo ocorrido em absoluto, modificação no resultado do exercício, ensejadora de manipulação nas bases de cálculo de IRPJ e reflexos, com conseqüente redução no montante devido das exações;

- que a prevalecer o raciocínio da I. Fiscalização, a só existência na Contabilidade da requerente de obrigações contraídas perante os fornecedores CERVEJARIA ASTRA, COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS — PARAÍBA, COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS — TERESINA, COMPANHIA BRASILEIRA DE - BEBIDAS — SERGIPE, cujas somas restariam incompatíveis com as importâncias conhecidas em função das diligências ultimadas que intitula de circularizações permitiria a aplicação da presunção;

- que as aduzidas discrepâncias entre as somas pertinentes às obrigações da postulante para com as mencionadas sociedades empresárias, não são, contudo, com o devido respeito, sequer indicadas no Termo de Constatação Fiscal, e incoerência tão evidente e significativa como a imputada pela N. Autoridade fazendária, teria de ser, minimamente identificada, para subsidiar a pretensa presunção de omissão de receitas. A base, como dito, fora o elenco de notas fiscais por data de emissão e não por comprovante ou, ao menos, datas de quitação de tais notas fiscais;

- que, no que diz respeito do incabimento das glosas de custos por suposta dedução indevida do valor do ICMS da receita líquida das vendas - realizadas pela requerente, é de se observar de que autoridade fazendária afirma que teria sido cometida pela requerida, irregularidade na medida em que teria excluído da receita líquida tributável pertinente às operações de venda consumadas no curso do ano-calendário de 2002, as somas relativas ao ICMS que onerara tais operações, os quais aduz ainda, não corresponderem aos lançamentos contábeis correlatos;

- que a impossibilidade legal decorreria do § 3º, do art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, que veda o registro e dedução enquanto despesa operacional dos valores de impostos, passíveis de recuperação por meio de creditamento na escrita fiscal do contribuinte;

- que verifica-se, com todo o respeito, outro enorme equívoco da I. Fiscalização, de vez que os valores a que o I. Auditor se refere, estão sim registrados contabilmente a Crédito da conta 4.1.1.01.0013 – ICMS s/ Compras Matriz;

- que acrescente-se que o I. Auditor também se equivoca, ao alegar que os valores de ICMS s/Compras não refletem os lançamentos no Livro Registro de Entrada. Todos os valores apontados pelo Auditor conforme demonstrado - no Termo de Verificação Fiscal, pagina 18, estão rigorosamente registrados no Livro Registro de Entradas nº 4 da Matriz e Filiais 002 e 003 de 2002;

- que na comercialização de bebidas no ataca por meio de contratos de distribuição firmados pela requerente, a mesma ocupa a condição de substituta tributária , tendo de se adequar ao regime de apuração do ICMS segundo a pauta fiscal determinada pela Fazenda Pública Estadual, naturalmente , que não se lhe aplica o raciocínio reservado às empresas tipicamente comerciais;

- que na condição de sociedade empresária que comercializa a maior parte de seus produtos como sendo bebidas, em contratos de distribuição, suportando os ônus inerentes ao regime da substituição tributária quanto ao ICMS, à impugnante, diferentemente de sociedade empresária que atue somente no nicho do varejo, não tem como ressarcir-se imediatamente dos custo de ICMS incidentes sobre os referidos itens, em razão do que pode, à míngua de óbice legal que a impeça, qualificar tais despesas com o recolhimento do ICMS como sendo despesa operacional plenamente dedutível;

- que, no que diz respeito às glosas de custos e despesas operacionais, por suposta inclusão de valores não pagos aos empregados da requerente a título de salários e ordenados, o que teria ocasionado aumento das despesas operacionais dedutíveis, é de se observar que a fiscalização imputa à postulante a glosa de valores referentes aos salários e ordenados desembolsados em favor de seus empregados, sob o pálio de que não teria constatado a efetiva disponibilização de tais importâncias aos mesmos;

- que a questão aqui está em que a autoridade fazendária não reporta por que fatores teria negado validade às somas registradas na folha de pagamento em confrontação com os valores escriturados, de tal sorte a justificar a manutenção da glosa por superdimensionamento de tais despesas operacionais;

- que é ilegal presunção de que as eventuais quantias lançadas na folha de pagamento que tenham sido diversas das que constam da escrituração contábil da autora, decorreriam da pretensão da mesma em supostamente "fabricar" despesas dedutíveis da base apuratória do IRPJ e CSLL. Ora, desprovida de assento legal tal presunção suscitada pela I. autoridade, uma vez que tais disparidades mesmo que tomadas por existentes, em absoluto, segundo a legislação vigente, a propósito nem sequer mencionada pela I. Fiscalização, permite a conclusão pelo excesso incomprovado de despesa dedutível;

- que, no que diz respeito ao incabimento das glosas de custos relativos a fretes e seguros nada obstante a natureza da sociedade empresaria ser comercial, é de se observar que aqui a autoridade fazendária aduz que o § 1º, do art. 289, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, não permitiria à sociedade empresária volvida à comercialização de mercadorias, deduzir da base apuratória dos tributos incidentes sobre o resultado os valores pertinentes ao custo de frete e seguro;

- que, novamente, não se vislumbra a comprovação por parte da autoridade de que tal efetiva dedução tenha ocorrido, senão que teria sido contabilizada como despesa operacional fosse, e supostamente reduzida da base r de cálculo de IRPJ e CSLL;

- que, além disso, na linha dos precedentes aludidos acima quanto a esta específica glosa caso constatada eventual irregularidade pela Fiscalização quanto aos dispêndios auditados deverá optar por proceder ao arbitramento do lucro ou agravamento de multa por preterição de obrigação acessória, mas não poderá lançar mão da glosa dos totais da contas de custos operacionais como efetuado pela autoridade fazendária;

- que, no que diz respeito ao incabimento da glosa de custos por suposta transferência física de mercadorias, é de se observar que carece de sustentação legal ainda a

glosa perpetrada pela Fiscalização sobre os valores alusivos às despesas com as transferências de mercadorias, por considerar que as mesmas quando feitas de uma unidade da requerente à outra, não se constituiria em despesa operacional dedutível;

- que deve ser incluído no conceito de despesa operacional todo e qualquer desembolso financeiro essencial à manutenção - da unidade geradora do fato tributável, e que, portanto, interesse à consecução do próprio mister do sujeito passivo;

- que, no caso em espécie, de longa data a renitência dos Fiscos Estaduais r em aceitar que o trânsito de mercadorias de um estabelecimento físico para outro r da mesma pessoa jurídica, não gere a obrigação de recolhimento do ICMS, exatamente porque se alega haver mínimo conteúdo econômico nessas transferências, nada obstante não tenha ocorrido a efetiva operação de revenda, sucede a efetiva operação relativa à circulação de mercadorias;

- que, no que diz respeito da utilização de base apuratória equivocada no lançamento suplementar da CSLL, COFINS, PIS/PASEP pertinentes ao ano-calendário de 2002 face aos valores das despesas supostamente não comprovadas que foram glosadas pela administração, é de se observar que a erronia repousa sobre a base impositiva empregada pela Fiscalização no lançamento suplementar das mencionadas COFINS, PIS/PASEP e CSLL, uma vez que os valores que deveriam ter sido de base jamais poderia ser os valores das próprias despesas glosadas, como as referidas. quanto a salários, ordenados, ônus trabalhistas e previdenciários, custo fiscal de ICMS, frete e transporte de mercadorias entre filiais;

- que contrariamente, contudo, o Fiscal utilizou-se como base apuratória do lançamento suplementar das aludidas contribuições sociais, justamente os valores totais das despesas glosadas, e não o correto — figurando a hipótese de que o lançamento seja parcialmente mantido — que seria utilizar os valores das receitas pretensamente omitidas;

- que ao assim proceder, a Fiscalização, naturalmente, causou vultosa diferença indevida na apuração das referidas exações fiscais, uma vez que a base apuratória empregada — valor total das despesas glosadas — ao invés da base apuratória correta - valor das receitas supostamente omitidas específicas de cada uma das contribuições, deflagrou gravame financeiro notadamente ilegal;

- que, no que diz respeito a ausência de infração à legislação tributária por omissão de receitas oriundas de depósitos bancários não comprovados justificadores do arbitramento do lucro – do alcance das presunções legais utilizadas pela autoridade fazendária – da jurisprudência administrativa e judicial sobre a matéria, é de se observar que seguindo a linha traçada pela Fiscalização, outra das infrações pretensamente perpetradas pelo contribuinte, ora impugnante, estaria na movimentação ao longo do ano-calendário de 2002, de cifras incompatíveis com as receitas brutas informadas nas DIPJ dos mesmos anos, o que tipificou a autoridade como sendo "depósitos bancários não identificados";

- que a Lei mencionada pela Fiscalização como fundamento basilar da autuação nesse item, não permite que os depósitos bancários sejam empregados como único elemento de quantificação de lucro, tampouco de receita omitida. De conformidade à Lei nº 9.430/1996, os depósitos bancários são apenas UM dos elementos de verificação de indícios de rendimentos/ganhos líquidos, logo não podem ser aplicados isoladamente como se equivalentes fossem à receita bruta ou lucro líquido não ofertado à tributação;

- que seja a Legislação que contempla a COFINS, o PIS/PASEP, ou mesmo o complexo normativo que culmina no Regulamento do Imposto de Renda/1999 em vigor, não autorizam assimilar o montante de depósitos bancários como valor de receita adquirida e não declarada ou mesmo de rendimento sonegado;

- que havendo comprovada omissão de receitas - o que se coloca no caso em voga, por mera argumentação — o lucro líquido a ser considerado não pode corresponder à totalidade dos valores das compras que se diz terem sido omitidas, e sim à metade das mesmas, o STJ, como já vinha ponderando o TFR, nada mais assegura senão a finalidade primordial do arbitramento do lucro — aproximar-se do lucro líquido efetivo do contribuinte, e não penalizá-lo em duas ou três vezes além do tributo com o qual deva efetivamente arcar, além de multas de ofício, juros e correção sobre o valor do principal que já têm tal finalidade precípua;

- que é de se reduzir, caso não acatados os demais em erigidos que acarretarão, decerto, a desconstituição integral do crédito tributário questionado, a REDUÇÃO da base de cálculo para fins de apuração do IRPJ. CSLL e reflexos (COFINS, PIS/PASEM de 100% para 50% do valor total das receitas supostamente omitidas pela postulante, com os devidos "consectários de minoração da correção, furos e demais acessórios;

- que exclusão recíproca entre a apontada infração de depósitos bancários não identificados e omissão de receitas por conta de compras não contabilizadas por mero exercício de argumentação. Resta evidente a exclusão recíproca entre duas das mais significantes infrações tributárias que foram imputadas ao contribuinte — pretensa omissão de depósitos bancários de origem não comprovada e omissão na contabilização de compras de mercadorias, com uso de recursos de origem não comprovada;

- que o tratamento atribuído às duas supostas infrações no Auto de Infração ora impugnado, é contudo bem diverso, na medida em que, sem conciliação aritmética possível, a Fiscalização aponta a receita furtada à tributação através de movimentação bancária escusa como diversa da receita disponibilizada para a compra das mercadorias pelo seu valor constante de notas fiscais que teriam apresentadas por terceiros (sem a prova do pagamento e seguro recebimento das mesmas como já observado);

- que da inexistência de omissão de receitas por conta da prestação serviços de transporte pelo contribuinte pelas mesmas razões erigidas *retro*, improcede a qualificação das receitas advindas da prestação de serviços de transporte pela requerente como receita omitida, a subsidiar ainda o arbitramento do lucro;

- que, portanto, a conclusão de que os valores à guisa de serviços prestados pelo contribuinte, não teriam sido levados a registro contábil é, com a devida vênia, equivocada na medida em que não delineada categoricamente a ausência dos lançamentos correspondentes senão atraso na consumação dos mesmos.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, em 26/08/2010, os membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém- PA concluíram pela procedência parcial da impugnação, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, **no que diz respeito a omissão da receita de transporte**, é de se observar que a recorrente contesta o lançamento decorrente da infração de omissão de receitas de prestação de serviços de transporte porque, em seu entendimento, houve "apenas" um atraso na escrituração da receita. O argumento da recorrente é improcedente;

- que embora o lançamento desta infração tenha origem na omissão da receita na contabilidade, o fato não crucial para exação. De efeito, a essência do lançamento de omissão de receita é a não inclusão do valor desta na base de cálculo do tributo pago ou declarado ao fisco. Em outras palavras, o âmago do lançamento é a falta de inclusão desta parcela da receita auferida pelo contribuinte na receita tributável (base do PIS e da COFINS) ou na composição do resultado fiscal (base do IRPJ e da CSLL);

- que, no caso, a recorrente aduz que houve "apenas" um atraso na escrituração da receita. Entretanto, não comprova que esta receita, embora lançada a destempo na escrituração contábil, integrou a base de cálculo dos tributos pagos ou declarados ao fisco;

- que, outrossim, ao tempo do procedimento fiscal estas receitas não haviam sido lançados na escrituração contábil, quando era dever do contribuinte mantê-la em boa ordem e atualizada. Logo, não havia outro procedimento a ser adotado pela autoridade fiscal que não efetuar o lançamento com base na receita omitida. Competindo ao contribuinte, em seu recurso, comprovar que a receita, embora omitida, foi levada a exação. O que não ocorreu;

- que a requerente contesta ainda um suposto arbitramento do lucro da receita de prestação de serviço de transporte. A tese é improcedente, pois a forma de tributação do lançamento (ano-calendário 2002) é o lucro real, ou seja, não houve o arbitramento;

- que, **no que diz respeito ao passivo fictício**, é de se observar que a recorrente contesta a parte do lançamento decorrente da manutenção do passivo fictício por entender que fiscalização não comprovou a quitação da obrigação. A omissão de receita caracterizada pelo passivo fictício é uma presunção legal de omissão receita (fato presumido) que tem como fato indiciário a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada (art. 40, Lei 9.430/96, art. 281, III, Decreto 3.000/99), embora a primeira seja espécie da segunda;

- que através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2302-2329), verifica-se que o contribuinte foi intimado a comprovar a manutenção, no passivo, de obrigações junto aos fornecedores CERVEJARIA ASTRA, COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS — PARAÍBA, COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS — TERESINA, COMPANHIAS BRASILEIRA DE BEBIDAS — SERGIPE (fl. 2002);

- que, de efeito, a fiscalização identificou satisfatoriamente as obrigações não comprovadas pelo contribuinte, quais sejam, os saldos credores das contas do passivo, referentes às obrigações junto aos fornecedores supracitados, apurados ao final do período, que tiveram sua exigibilidade não comprovada pela recorrente. Sendo assim, nestes termos, pertinente a presunção de omissão de receita, decorrente do passivo fictício;

- que, **no que diz respeito ao pagamento não escriturado**, é de se observar que a recorrente contesta a infração de omissão de receita, caracterizada por pagamentos não escriturados, argumentando a falta de comprovação destes pagamentos;

- que, no caso concreto, a fiscalização fundamentou o lançamento com base nas compras omitidas pelo sujeitos passivos, para as quais este regularmente intimado não conseguiu comprovar a origem dos recursos utilizados para os pagamentos. É o que se depreende pela leitura das folhas 22 e 23 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2323-2324);

- que não há no Termo de Verificação Fiscal a indicação líquida e certa dos pagamentos que não foram escriturados pelo contribuinte. Nesse passo, concluo que a infração de omissão de receitas, caracterizada por pagamentos não escriturados, teve fundamentação fática exclusiva na omissão de compras, devendo ser rechaçada ante sua ilegalidade;

- que, **no que diz respeito a glosa das despesas com ICMS**, é de se observar, que a recorrente contesta a glosa do *ICMS compras* porque teria suportado o ônus do tributo na condição de substituto tributário. Para tanto aduz que a maioria dos fatos auditados se refere à distribuição de bebidas sujeitas à substituição tributária do ICMS;

- que, de fato, via de regra, o ICMS incidente sobre o valor da mercadoria adquirida para revenda é um tributo recuperável através da escrita fiscal, não dedutível, portanto, do lucro. Entretanto, se o ônus do tributo for suportado pelo revendedor, na condição de contribuinte substituto, o imposto deixa de ser recuperável, tornando-se dedutível do lucro bruto;

- que, nesse particular, a recorrente sustenta que assumiu o ônus dessa tributação (ICMS s/ compras), na condição de contribuinte substituto, porque a atividade de distribuição de bebidas estaria submetida a esta sujeição passiva específica. Para comprovar o alegado a recorrente junta aos autos as notas fiscais (anexos III a X), que tratam da aquisição de bebidas (cervejas e refrigerantes). Tais notas identificam o contribuinte como substituto tributário com inscrição estadual;

- que a maior parte das compras escrituradas pelo sujeito passivo se referem a aquisições efetuadas junto a fornecedores de bebidas (Cervejaria Astra S/A, Companhia Brasileira de Bebidas Teresina, Companhia Brasileira de Bebidas Sergipe e Companhia Brasileira de Bebidas Paraíba), conforme tabela à folha 2.317, e que o valor das deduções de ICMS s/ compras (fl. 2.319) é inferiores a 1% do valor das compras escrituradas (fl. 2.314), considero insustentável a glosa efetuada;

- que, **no que diz respeito a glosa das despesas com salários e ordenados**, é de se observar, que a recorrente contesta a glosa de *salários e ordenados* sob o argumento de que a fiscalização não justificou a validade das informações registradas na folha de pagamento. Acontece que glosa ocorreu justamente porque a fiscalização considerou válidas as informações da folha de pagamento em comparação aos valores escriturados, excluindo do lucro o valor excedente escriturado (fl. 2326);

- que a recorrente ainda aduz que é incabível a dedução total dos valores lançados às contas de salários e ordenados. O argumento é improcedente porque a glosa se limitou ao valor excedente da despesa escriturada;

- que, **no que diz respeito as despesas com frete e seguro**, é de se observar, que a recorrente utiliza os mesmos argumentos para contestar a glosa das despesas com frete e seguro: a falta de comprovação da efetiva dedução da despesa e o não cabimento da glosa do valor total da conta;

- que, entretanto, como asseverado pela fiscalização, o custo da mercadoria destinada à revenda deve contemplar o custo do *transporte e seguro* até o estabelecimento (art. 289, §2º, Decreto 3000/99). De efeito, cumpriria a recorrente — que somente apurou receita de revenda de mercadorias — comprovar que, por equívoco, deixou de incluir, nos custos de aquisição de mercadorias, os valores referentes *a frete e seguros, ou* que estas despesas não dizem respeito à compra de mercadorias para revenda. O que não ocorreu;

- que, outrossim, compulsando a Demonstração de Resultado, elaborada pelo contribuinte (fls. 2263-2286), observa-se que os valores glosados a título de *frete e seguros*, dizem respeito à *despesa com seguros* que integraram o valor total das despesas operacionais. Observa-se ainda, que o valor total destas despesas operacionais foi deduzido do lucro líquido do período apurado na DIPJ (fls. 22-25). O que leva a concluir que as *despesas com seguro*, glosadas pela fiscalização, foram deduzidas na apuração resultado do período;

- que não procede também o argumento de descabimento da glosa total da conta porque, nos termos posto pela fiscalização, os valores das despesas com seguros teriam sido deduzidos em duplicidade (através do custo da mercadoria e da despesa operacional);

- que, **no que diz respeito à glosa de despesas com transferência de mercadorias**, é de se observar, que a recorrente contesta a glosa de despesas com transferência de mercadorias porque, no seu entender, seriam essenciais à manutenção da fonte produtora;

- que para justificar a glosa a fiscalização argumenta que *"a operação de mercadorias transferidas entre filiais não opera nenhum efeito relacionado ao estoque do período, até mesmo pelo fato de a mercadoria transferida não ter saído definitivamente do estoque (não houve revenda!!!), mas tão somente ter transacionado fisicamente entre filiais do fiscalizado;*

- que, no caso, a empresa autua como distribuidora de bebidas e alimentos. Logo, os gastos com a transferência de mercadorias entre filias parecem se coadunar com o fim proposto pela atividade empresarial, a distribuição;

- que apesar de pertinente a glosa do valor da transferência do custo da mercadoria, é impertinente a glosa do mesmo do resultado do período, vez que tal gasto deve ser considerado como despesa operacional dedutível;

- que, **no que diz respeito à base das contribuições sociais**, é de se observar, que a recorrente contesta a inclusão das glosas de despesas na base de cálculo das contribuições sociais (CSLL, PIS e COFINS);

- que, porém, a glosa de despesas **não** integrou a base de cálculo de todas as contribuições sociais levadas à exação. Conforme assinalada no relatório, a glosa de despesas teve reflexo apenas no IRPJ e na CSLL. As exações de PIS e COFINS são decorrentes apenas das infrações de omissão de receita;

- que, **no que diz respeito aos depósitos bancários**, é de se observar portanto, a recorrente contesta o lançamento decorrente dos depósitos bancário. Ocorre que a matéria não é objeto do processo. Pelo que, refuta-se todos os argumentos relativos ao assunto;

- que, **no que diz respeito à redução da base de cálculo** a recorrente solicita a redução em 50% da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com base nos artigos 181 e 400, § 6º, do RIR/80;

- que, entretanto, o referido regulamento (RIR/80) fora revogado pelo Decreto 1.041/94 (RIR/94), que por sua vez foi revogado pelo Decreto nº 3.000/99. De tal sorte que o permissivo não estava contemplado na legislação tributária vigente à época dos fatos geradores;

- que, **no que diz respeito à exclusão mutua de infrações**, é de se observar, que a recorrente alega que a infração de omissão de receitas, caracterizada por depósitos não comprovados, exclui a omissão decorrente da omissão de compras, pois não se pode presumir que estes recursos são diversos entre si. Refuta-se de plano o argumento por que os créditos deste processo não decorrem dos depósitos bancários, e ainda que decorressem, o argumento teria perdido seu objeto ante a improcedência da infração de omissão de receita caracterizada pela omissão de compras;

- que a recorrente também aduz que a receita de prestação de serviços em prol da sociedade empresária MARINGÁ S/A foi tributada em duplicidade. Todavia, não traz prova de sua alegação. Pelo que, dela não tomo conhecimento;

- que o pedido de perícia, portanto, denega-se o pedido de diligência, pois esta não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer aos autos junto com a peça impugnatória;

- que, no presente caso, tais motivos são inexistentes e a impugnante sequer formulou os requisitos formais para o pedido (art. 16, inciso IV). Desta forma, e em conformidade com o artigo 18, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 1972, indefiro o pedido por considerá-la prescindível para o julgamento da presente lide;

- que, **no que diz respeito à apuração do devido**, é de se observar que a autoridade lançadora, embora tenha considerado, no lançamento do IRPJ, *o prejuízo fiscal apurado no período pelo contribuinte*, olvidou considerar a base negativa da CSLL no lançamento desta contribuição. Equívoco que está sendo corrigido de ofício na apuração deste julgamento;

- que, por outro lado, note-se ainda que a autoridade lançadora esqueceu de incluir no lançamento do PIS a receita omitida em dez/2002. Lapso mantido ante a impossibilidade de se efetuar o lançamento complementar.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ e Ano-calendário: 2002

OMISSÃO DE RECEITA. A essência do lançamento de omissão de receita é a falta de inclusão do valor omitido na base de cálculo do tributo pago ou declarado ao fisco

OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO. PASSIVO FICTÍCIO. IMPROCEDÊNCIA. A manutenção de saldo credor da conta do passivo, cuja exigibilidade não seja comprovada pelo sujeito passivo, caracteriza a presunção legal de omissão de receita.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO. OMISSÃO DE COMPRAS. IMPROCEDÊNCIA. A omissão de compras, per si, não autoriza a presunção de omissão de receitas, por falta de amparo legal, constituindo apenas indício desta omissão.

DESPESAS. ICMS SOBRE COMPRAS DE MERCADORIAS PARA REVENDA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DEDUTIBILIDADE. O ICMS incidente sobre o valor da mercadoria adquirida para revenda, cujo ônus é suportado pelo revendedor, na condição de contribuinte substituto, é dedutível na apuração do lucro bruto.

COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS. As despesas utilizadas na apuração do resultado devem ser comprovadas pela apresentação de documentos hábeis e idôneos que demonstrem sua efetividade.

FRETES E SEGUROS. O custo da mercadoria destinada à revenda contempla o custo do transporte e seguro até o estabelecimento.

DESPESAS NECESSÁRIAS. DEDUTIBILIDADE. As despesas necessárias para a manutenção da fonte produtora são dedutíveis para efeito de apuração do lucro líquido.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. A realização de diligência/perícia não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Deste ato, por força do recurso necessário, a Presidência da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém - PA recorre de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em conformidade com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 03, de 2008.

Da mesma forma, após ser cientificado da decisão de Primeira Instância, em 22/09/2010, conforme Termo constante à fl. 2672, e, com ela não se conformando o recorrente interpôs, em tempo hábil (22/10/2010), o recurso voluntário de fls. 2.586/2.623, no qual demonstra irresignação na parte da decisão mantida, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que, **no que diz respeito à descaracterização da infração à legislação tributária por passivo fictício**, é de se observar o incabimento da presunção aplicada pela fiscalização de que não há comprovação pela contribuinte de que houve o trânsito na contabilidade do pagamento de obrigações lançadas no balanço de encerramento, sem prova de sua real liquidação no período imediatamente ulterior;

- que segundo a Fiscalização a contribuinte requerente teria incorrido em irregularidade fiscal na medida em que teria mantido em sua Conta Fornecedores, valores de obrigações já quitadas no mesmo ano-calendário, para o fim de reduzir a base de cálculo do IRPJ e CSLL;

- que todos os pagamentos foram realizados considerando o vencimento de cada Nota Fiscal, e com a devida vênua, o equívoco cometido pela I autoridade fazendária, residira na realização do confronto dos valores de compras dos fornecedores pela data de emissão das Notas Fiscais em face dos pagamentos contabilizados pela empresa na data do vencimento de cada Nota Fiscal, o que, obviamente, ocorre em datas diferentes. Por tal razão, suscitou-se o absolutamente incabível passivo fictício;

- que, por tudo isso, e com a devida vênia a I. autoridade fazendária a presunção de omissão de receitas por pretensão passivo fictício não se sustenta, merecendo, por conseguinte, ser repelida à míngua da mínima comprovação de sua ocorrência;

- que, **no que diz respeito ao incabimento das glosas de custos por suposta dedução indevida do valor do ICMS da receita líquida das vendas realizadas pela requerente**, é de se observar que autoridade julgadora, acertou ao desconstituir o crédito tributário lançado sob esta rubrica;

- que, **no que diz respeito ao incabimento das glosas de custos e despesas operacionais**, por suposta inclusão de valores não pagos aos empregados da requerente a título de salário e ordenados, o que teria ocasionado aumento das despesas operacionais dedutíveis, é de se observar, que a autoridade julgadora de primeiro grau reputou válida a glosa das despesas levadas a efeito pela Recorrente, com salários e ordenados, no que demanda a reforma deste tópico;

- que, na linha dos precedentes aludidos acima, quanto a esta específica glosa, caso constatada eventual irregularidade pela Fiscalização quanto aos dispêndios auditados, deverá optar por proceder ao arbitramento do lucro ou agravamento de multa por preterição de obrigação acessória, mas não poderá lançar mão da glosa dos totais da contas de custos operacionais como efetuado pela autoridade fazendária;

- que, **no que diz respeito ao incabimento das glosas de custos relativos a fretes e seguros** nada obstante a natureza da sociedade empresaria ser comercial. Neste sentido, aqui, igualmente pugna-se pela reforma da decisão de primeira instância, que teria mantido a glosa das despesas da Recorrente com frete e seguro. Tal como sustentado na peça impugnatória, reitera-se que a N. autoridade fazendária aduz que o §1º, do art. 289, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, não permitiria à sociedade empresária volvida à comercialização de mercadorias, deduzir da base apuratória dos tributos incidentes sobre o resultado os valores pertinentes ao custo de frete e seguro;

- que, novamente, não se vislumbra a comprovação por parte da N. autoridade de que tal efetiva dedução tenha ocorrido, senão que teria sido contabilizada como despesa operacional fosse, e supostamente reduzida da base de cálculo de IRPJ e CSLL;

- que, demais disso, na linha dos precedentes aludidos acima, quanto a esta específica glosa, caso constatada eventual irregularidade pela Fiscalização quanto aos dispêndios auditados, deverá optar por proceder ao arbitramento do lucro ou agravamento de multa por preterição de obrigação acessória, mas não poderá lançar mão da pilosa dos totais da contas de custos operacionais como efetuado pela N. autoridade fazendária;

- que, **no que diz respeito ao incabimento da glosa de custo por suposta transferência física de mercadorias**, é de se observar, que deve ser mantida a decisão recorrida neste peculiar. Reconhecera acertadamente a autoridade julgadora a dedutibilidade de tais desembolsos por serem de natureza operacional;

- que, **no que diz respeito a inexistência de omissão de receitas por conta da prestação serviços de transporte pelo contribuinte**, é de se observar, que merece ser reformada a decisão recorrida, de vez que o r. órgão julgador entendera que o atraso na escrituração fiscal das receitas de transportes desqualificaria a argumentação produzida nos autos, e comprovaria ter deixado a Recorrente de tributar tais valores;

- que, pelas mesmas razões erigidas *retro*, improcede a qualificação das receitas advindas da prestação de serviços de transporte pela requerente como receita omitida, a subsidiar ainda o arbitramento do lucro;

- que, por tudo o que já se disse, a indisponibilidade dos lançamentos contábeis pertinentes aos fatos econômicos sujeitos a registro no exato instante em que os Livros Contábeis que os contêm, são solicitados e não entregues pelo contribuinte, como ocorrido quanto ao ano-calendário 2002, vê-se que re-vindicada dilação de prazo à Administração pelo contribuinte, constitui-se em atraso na escrituração fiscal nunca em inexistência da mesma;

- que, logo, a conclusão de que os valores à guisa de serviços prestados pelo contribuinte, não teriam sido levados a registro contábil é, com a devida vênia, equivocada na medida em que não delineada categoricamente a ausência dos lançamentos correspondentes senão atraso na consumação dos mesmos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

= QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO =

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise, dos autos do processo, se verifica que o Colegiado em Primeira Instância decidiu tomar conhecimento da impugnação por apresentação tempestiva para, no mérito deferi-la, em parte, determinando a exclusão das seguintes infrações: Omissão de receita, caracterizada por pagamentos não escriturados, glosa de despesas com ICMS e glosa de despesas com transferência de mercadoria.

Do reexame necessário, verifico que deve ser confirmada a exoneração processada pelos membros da decisão recorrida, não merecendo reparos a sua decisão, visto que assentada em interpretação da legislação tributária perfeitamente aplicável à hipótese submetida à sua apreciação.

Ora, vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Nesta linha de pensamento passo a analisar as infrações que a decisão de Primeira Instância acolheu os argumentos da autuada.

1 – DO PAGAMENTO NÃO ESCRITURADO

A recorrente contesta a infração de omissão de receita, caracterizada por pagamentos não escriturados, argumentando a falta de comprovação destes pagamentos.

A infração de omissão de receita por pagamentos não escriturados também decorre de uma presunção legal (art. 40, lei 9.430/96). Logo, demanda a comprovação inequívoca do fato indiciário, o pagamento não escriturado.

No caso concreto, a fiscalização fundamentou o lançamento com base nas compras omitidas pelo sujeito passivo, para as quais este regularmente intimado não conseguiu comprovar a origem dos recursos utilizados para os pagamentos. É o que se depreende pela leitura das folhas 22 e 23 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2323-2324).

De efeito, não houve a comprovação inequívoca do fato indiciário, o pagamento não escriturado, mas apenas uma presunção de sua ocorrência, detonado pela omissão de compras.

Ora, tendo autoridade fiscal utilizado de presunção comum quando da lavratura do auto de infração, vez que o ato de não escrituração de notas fiscais de aquisição é entrada física de mercadorias mediante pagamento (saídas de caixa), ao passo que omissão de receitas tem como pressuposto a saída de mercadorias sem o competente registro da entrada do numerário.

Assim, diante do indício (falta de escrituração de notas fiscais de aquisição), resumiu a autoridade fiscal que anteriormente houve outro fato que é a não escrituração de receitas aquele do qual presumiu-se ter dado suporte ao pagamento das notas fiscais não registradas.

Diante de tal presunção necessitamos dois tipos de prova, a primeira que o autuado recebeu as mercadorias e que as pagou, e a segunda, objeto do auto de infração, de que em data anterior houve vendas não registradas as quais deram suporte ao pagamento das notas não registradas.

Nos autos não consta os referidos tipos de provas acima mencionadas, as quais, por tratar-se de presunção comum, devem ser feitas pela autoridade fiscal.

As presunções podem ser, segundo sua origem, simples ou comuns, quando inferidas pelo raciocínio do homem, ou legais ou de direito, quando estabelecidas em lei.

Para o caso presente estamos diante da presunção simples ou comum, já que não existe norma legal prevista na legislação do Imposto de Renda.

Indício é o fato, conhecido, provado cuja existência está de tal modo relacionada com a existência daquele outro fato sobre cuja existência se questiona.

A maior ou menor valia da presunção como elemento de convicção depende da relação existente entre o fato indiciante, e o fato sobre cuja existência se questiona.

Se a relação é apenas ordinária, a conclusão não será evidente, porém simplesmente provável, assim, não se pode estabelecer um valor para as presunções como elemento de convicção, a não ser diante de provas concretas, mediante o cuidadoso exame da relação entre fato indiciante, e o fato sobre cuja existência se questiona.

Daí, o correto entendimento da decisão recorrida de que para prevalecer a presunção comum de desvio de receitas, seria necessário que o fisco comprovasse não apenas a falta de escrituração das compras, como o pagamento, também não contabilizado, do preço da operação. E, intimada, a fiscalizada não fosse capaz de comprovar a origem externa dos recursos com os quais honrou a obrigação.

Não se pode lançar imposto sem a necessária certeza, pois tributo, por seu próprio conceito, não é penalidade e somente pode ser cobrado mediante atividade plenamente vinculada, vale dizer, nos estritos termos da lei (CTN, art. 30 e 142).

O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.

Enfim, a omissão de compras, por si só, não autoriza a presunção de omissão de receitas, por falta de amparo legal, constituindo apenas indício desta omissão.

Não há no Termo de Verificação Fiscal a indicação líquida e certa dos pagamentos que não foram escriturados pelo contribuinte. Nesse passo, concluo que a infração de omissão de receitas, caracterizada por pagamentos não escriturados, teve fundamentação fática exclusiva na omissão de compras, devendo ser rechaçada ante sua ilegalidade.

2 – DA GLOSA DAS DESPESAS COM ICMS E DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS

A recorrente contesta a glosa do *ICMS s/ compras* porque teria suportado o ônus do tributo na condição de substituto tributário. Para tanto aduz que a maioria dos fatos auditados se refere à distribuição de bebidas sujeitas à substituição tributária do ICMS.

A glosa efetuada pela fiscalização teve fundamento legal no art. 289, §3º, do Decreto nº 3.000/99.

Para justificar a exação a fiscalização assevera que o fiscalizado deduziu de sua receita líquida de vendas, a título de custo de mercadorias vendidas, os valores considerados por ela como *ICMS s/ compras*, conforme planilha à folha 2.326.

Da mesma forma, a recorrente contesta a glosa de despesas com transferência de mercadorias porque, no seu entender, seriam essenciais à manutenção da fonte produtora.

Para justificar a glosa a fiscalização argumenta que *"a operação de mercadorias transferidas entre filiais não opera nenhum efeito relacionado ao estoque do período, até mesmo pelo fato de a mercadoria transferida não ter saído definitivamente do estoque (não houve revenda!!!), mas tão somente ter transacionado fisicamente entre filiais do fiscalizado"*.

Inicialmente é de se ressaltar, que todos os encargos necessários à atividade da empresa e à sua manutenção, que não fazem parte do custo, classificam-se como despesas operacionais. Para apuração do lucro operacional deduz-se das receitas, além dos custos, as despesas administrativas, despesas com vendas, despesas financeiras e demais despesas operacionais.

A dedutibilidade de despesas e custos está condicionada a que os mesmos sejam operacionais, isto é, “necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”. Não deve o Fisco, portanto, desconsiderar as despesas que atendam às condições de operacionalidade que se caracterizam pela necessidade e pertinência com a atividade empresarial desenvolvida pela recorrente.

De acordo o regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) são despesas operacionais e encargos:

Art. 299. São despesas operacionais as despesas não computas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Fica evidente da análise do dispositivo supra transcrito que para que uma despesa seja considerada dedutível, para fins de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que ela não pode ser custo e tem que ser necessária à atividade da empresa e usual ou normal do tipo de operação desempenhada. Tais regramentos são claros e suficientes para que uma pessoa jurídica saiba exatamente que despesa pode deduzir. Afinal, cada empresa tem pleno domínio das despesas necessárias e usuais a sua atividade. No entanto, existem casos, como o do presente, que a fiscalização se apegou a supostas indeterminações e/ou subjetividade para tornar a base de cálculo do IRPJ e CSLL maior do que ela tem que ser, impediu que a contribuinte de excluir despesas claramente dedutíveis tendo em vista a atividade produtiva desempenhada.

Por outro lado, observa-se que mesmo com todo esforço administrativo, doutrinário e jurisprudencial, os questionamentos e discussões sobre o assunto se mantêm até hoje. Ainda mais com a constante e intensa diversificação da atividade produtiva das empresas que cada vez incorrem nas diferentes despesas para dar conta do seu funcionamento. No entanto, independentemente das situações se faz necessário que a fiscalização leve em consideração a diretriz objetiva da legislação do IRPJ e o funcionamento de tal imposto com base nos parâmetros constitucionais, e não as possíveis acepções que o termo despesas necessárias e usuais possa vir a ter no mais variado contexto.

É de se ressaltar, da mesma forma, que por período-base competente entende-se aquele em que a despesa ocorreu juridicamente, ou seja, ela passou a ser devida legal ou contratualmente. Este requisito determina, portanto, que a despesa seja reconhecida na contabilidade da empresa no momento em que ocorreu independentemente de já ter sido efetivamente paga ou não.

Não há dúvidas de que além da escrituração, é imprescindível, para fins de dedutibilidade, que a pessoa jurídica comprove que a despesa realmente ocorreu e que ela se refere a uma atividade necessária e usual da empresa. No entanto, constata-se, que no presente caso, a fiscalização criou critérios específicos, o que acabou ocasionando que os documentos comprobatórios aceitos ficaram exclusivamente atrelados aos critérios que a autoridade fiscal criou. A maior parte da jurisprudência por sua vez, menciona apenas que a comprovação dever ser feita através de “documentação hábil e idônea”.

Ora, a legislação que trata sobre o IRPJ, em especial a Lei nº 4.506, de 1964 – que serviu de base para o disposto no art. 299 do RIR/1999 em si, é clara e inequívoca ao determinar que as despesas dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e usuais no tipo de operações da empresa. Não existe nesses diplomas legais qualquer tipo de enumeração, listagem, exemplificação de quais despesas podem ser consideradas necessárias. Ou seja, em última análise, não há restrições pré-determinadas relacionadas à especificidades das despesas na qual cada pessoa jurídica possa vir a incorrer.

No presente caso observa-se, que as assertivas feitas pela autoridade fiscal lançadora invadem o campo da denominada "Teoria do Ato Anormal de Gestão", pela qual não é atribuição do fisco emitir qualquer juízo de valor a propósito da qualidade ou dos resultados da gestão financeira ou empresarial empregada pela empresa. Tal atribuição, por outro lado, compete aos sócios ou acionistas, os quais, em razão dos investimentos realizados, têm interesse nos resultados alcançados pelo empreendimento, e, de conseqüência, podem questionar os atos de gestão praticados pelos dirigentes.

Ao fisco, ainda que seu interesse também esteja voltado para o desempenho positivo do empreendimento, vez que quanto maior o lucro maior será o valor do tributo devido, é defeso questionar os denominados atos de gestão, principalmente quando não há como julgar se tais atos visam mais o interesse pessoal dos administradores que os do empreendimento

As despesas operacionais como sendo aquelas: "necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora."

A necessidade diz respeito a despesas pagas ou simplesmente incorridas, desde que concorram "para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa". Evidentemente, que tal definição afasta de plano qualquer gasto cuja realização não se vincule à própria empresa, pois mesmo que por ela assumidas não podem ser apropriadas como despesas operacionais, por não necessárias.

No tocante à condição de usualidade ou normalidade, o que se apresenta como relevante é a natureza ou o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica, e não a frequência com que tal gasto se apresenta dentro de certo período de tempo.

Também entendo que, no caso, as despesas guardam relacionamento com o tipo de transações, operações ou atividades exploradas e com a manutenção da fonte produtora, isto é, trata-se de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa

Assim, na ausência de maior aprofundamento da ação fiscal, concluo pela validade da documentação apresentada para justificar a insubsistência das glosas efetuadas, entendimento adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se constata no Acórdão nº CSRF/01-05.767, de 04/12/2007, verbis:

CSLL — TRIBUTAÇÃO DECORRENTE — (AC. CSRF/01-05.672) - PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA — GLOSA TOTAL DO SALDO — OFENSA AO ART. 142 DO CTN — IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. A teor do disposto no art. 142 do CTN, o ônus de provar que despesas contabilizadas pela recorrente não seriam dedutíveis é da autoridade administrativa, não sendo admissível, como assim vem decidindo o Colegiado, sem maiores análises, a glosa em bloco de contas de custos e/ou despesas, especialmente, como é o caso dos autos, de contas representativas de despesas que, por definição, são de natureza operacional e que estão entre as de maior vulto em instituição financeira. A falta de aprofundamento da ação fiscal, somada, ainda, a outros equívocos verificados ao longo dos trabalhos, apontados desde a fase vestibular pelo recorrente, denota a fragilidade do lançamento devendo ser aplicável à espécie, pois, o art. 112, II, do CTN. Não provido o Recurso do PFN em relação ao IRPJ, e tendo a CSLL a mesma

base factual, aplica-se o decidido naquele pela íntima relação de causa e efeito que os une.

Recurso especial negado.

Ademais via de regra, o ICMS incidente sobre o valor da mercadoria adquirida para revenda é um tributo recuperável através da escrita fiscal, não dedutível, portanto, do lucro. Entretanto, se o ônus do tributo for suportado pelo revendedor, na condição de contribuinte substituto, o imposto deixa de ser recuperável, tornando-se dedutível do lucro bruto.

Nesse particular, a recorrente sustenta que assumiu o ônus dessa tributação (ICMS s/ compras), na condição de contribuinte substituto, porque a atividade de distribuição de bebidas estaria submetida a esta sujeição passiva específica. Para comprovar o alegado a recorrente junta aos autos às notas fiscais (anexos III a X), que tratam da aquisição de bebidas (cervejas e refrigerantes). Tais notas identificam o contribuinte como substituto tributário com inscrição estadual.

Nestes termos, considerando que a maior parte das compras, escrituradas pelo sujeito passivo, se referem a aquisições efetuadas junto a fornecedores de bebidas (Cervejaria Astra S/A, Companhia Brasileira de Bebidas Teresina, Companhia Brasileira de Bebidas Sergipe e Companhia Brasileira de Bebidas Paraíba), conforme tabela à folha 2.317, e que o valor das deduções de *ICMS s/ compras* (fl. 2.319) é inferiores a 1% do valor das compras (fl. 2314), é de se considerar insustentável a glosa efetuada.

Especificamente, no que diz respeito a glosa de despesas com transferência de mercadorias, é de se dizer que se por um lado o valor da transferência de mercadorias, entre filiais, não pode integrar o custo da mercadoria adquirida, sob a justificativa de que a mercadoria já integra o estoque da pessoa jurídica, por outro o valor do gasto pode ser alocado como despesa operacional, dedutível para efeito de apuração do lucro real, desde que necessária à manutenção do objetivo da atividade empresarial.

No caso, a empresa autua como distribuidora de bebidas e alimentos.

Logo, os gastos com a transferência de mercadorias entre filias parecem se coadunar com o fim proposto pela atividade empresarial, a distribuição.

Pelo que, apesar de pertinente a glosa do valor da transferência do custo da mercadoria, é impertinente a glosa do mesmo do resultado do período, vez que tal gasto deve ser considerado como despesa operacional dedutível.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGÓ PROVIMENTO.

= RECURSO VOLUNTÁRIO =

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Não há argüição de qualquer preliminar.

Versa o presente processo sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 2331-2366, relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, ano-calendário 2002, com crédito total apurado no valor de R\$ 7.185.847,68, incluindo o principal, a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 31/08/2007.

De acordo com os fatos narrados pela autoridade lançadora, o sujeito passivo incorreu nas seguintes infrações:

1. Omissão de receita de prestação de serviço de transporte;
2. Omissão de receita, caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou não comprovadas (passivo fictício);
3. Omissão de receita, caracterizada por pagamentos não escriturados;
4. Dedução indevida de impostos recuperáveis (ICMS);
5. Dedução indevida de salário e ordenados não comprovados;
6. Dedução indevida de frete e seguro;
7. Dedução indevida de custos de transferência de mercadorias entre filiais;

As omissões de receita tiveram reflexos no IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, e as deduções indevidas de custos e despesas, no IRPJ e CSLL.

Sobre a exigência principal foi aplicada a multa de ofício 75 %.

Observa-se, ainda, que a decisão recorrida deu provimento as seguintes infrações (tratadas no recurso de ofício): Omissão de receita, caracterizada por pagamentos não escriturados, glosa de despesas com ICMS e glosa de despesas com transferência de mercadoria.

Não há argüição de qualquer preliminar, razão pela qual a discussão se resume a matéria de mérito. Para facilitar a análise a ordem que será seguida será a mesma das infrações apuradas no Auto de Infração do IRPJ.

1 – DA OMISSÃO DA RECEITA DE TRANSPORTE:

A recorrente contesta o lançamento decorrente da infração de omissão de receitas de prestação de serviços de transporte porque, em seu entendimento, houve "apenas" um atraso na escrituração da receita. O argumento da recorrente é improcedente.

Embora o lançamento desta infração tenha origem na omissão da receita na contabilidade, o fato não crucial para exação. De efeito, a essência do lançamento de omissão de receita é a não inclusão do valor desta na base de cálculo do tributo pago ou declarado ao fisco. Em outras palavras, o âmago do lançamento é a falta de inclusão desta parcela da receita auferida pelo contribuinte na receita tributável (base do PIS e da COFINS) ou na composição do resultado fiscal (base do IRPJ e da CSLL).

No caso, a recorrente aduz que houve "apenas" um atraso na escrituração da receita. Entretanto, não comprova que esta receita, embora lançada a destempo na escrituração contábil, integrou a base de cálculo dos tributos pagos ou declarados ao fisco.

Outrossim, ao tempo do procedimento fiscal estas receitas não haviam sido lançados na escrituração contábil, quando era dever do contribuinte mantê-la em boa ordem e atualizada. Logo, não havia outro procedimento a ser adotado pela autoridade fiscal que não efetuar o lançamento com base na receita omitida. Competindo ao contribuinte, em seu recurso, comprovar que a receita, embora omita, foi levada a exação. O que não ocorreu.

A requerente contesta ainda um suposto arbitramento do lucro da receita de prestação de serviço de transporte. A tese é improcedente, pois a forma de tributação do lançamento (ano-calendário 2002) é o lucro real, ou seja, não houve o arbitramento.

2 – DO PASSIVO FICTÍCIO:

A recorrente contesta a parte do lançamento decorrente da manutenção do passivo fictício por entender que fiscalização não comprovou a quitação da obrigação.

A autoridade lançadora, ao efetuar o lançamento, o fez, expressamente, com base na *"manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada"* (fl. 2325). Nestes termos, parece que o passivo fictício encontrado pela fiscalização teve dois fatos indiciários excludentes: *a manutenção de obrigações já pagas ou a existência de obrigações não comprovadas*.

A jurisprudência deste colegiado em tomo da matéria passivo fictício, no sentido de que a manutenção no passivo de obrigações já pagas e/ou não comprovadas, indicia a existência de receitas mantidas à margem da escrita, e em consequência subtraídas do crivo da tributação, salvo prova em contrário a ser produzida pelo contribuinte.

Assim, para que a presunção legal relativa à omissão de receitas nestes casos seja afastada, necessário se faz que a pessoa jurídica comprove, com documentação hábil e idônea, a existência da obrigação registrada em seu passivo, demonstrando, ainda, que o pagamento da mesma ocorreu em data posterior ao do encerramento do balanço dos exercícios objeto de fiscalização, fato que em suas peças contestatórias oferecidas a pessoa jurídica não logrou produzir provas suficientes para elidir o feito fiscal.

No caso em questão, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2302-2329), verifica-se que a contribuinte foi intimada a comprovar a manutenção, no passivo, de obrigações junto aos fornecedores CERVEJARIA ASTRA, COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS — PARAÍBA, COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS — TERESINA, COMPANHIAS BRASILEIRA DE BEBIDAS — SERGIPE (fl. 2002).

Com efeito, ao teor da supracitada intimação, o fato indiciário que caracterizou o passivo fictício foi, tão somente, a falta de comprovação da exigibilidade da obrigação, não procedendo qualquer argumento da recorrente que tenha por base a falta indicação do pagamento das obrigações por parte da autoridade lançadora.

A fiscalização ao delimitar a infração apresentou, à folha 2325, uma planilha consolidada por conta de fornecedor, contendo o valor trimestral das obrigações mantidas e não

comprovadas. Mediante cotejo com o razão, verifica-se estes valores consolidados na planilha refletem o saldo da conta do passivo ao final de cada trimestre.

À folha 2.002, verifica-se ainda que o contribuinte foi intimado à "*comprovar mediante documentação hábil e idônea, a manutenção no passivo de obrigações junto aos fornecedores CERVEJARIA ASTRA, COMPANHIA BRASILEI DE BEBIDAS — TERESINA, COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS — SERGIPE*". Tais fornecedores são os mesmos citados nas contas do passivo não comprovado.

De efeito, a fiscalização identificou satisfatoriamente as obrigações não comprovadas pelo contribuinte, quais sejam, os saldos credores das contas do passivo, referentes às obrigações junto aos fornecedores supracitados, apurados ao final do período, que tiveram sua exigibilidade não comprovada pela recorrente.

Nestes termos, pertinente a presunção de omissão de receita, decorrente do passivo fictício.

3 – DA GLOSA DAS DESPESAS COM SALÁRIOS E ORDENADOS E DE FRETE E SEGURO

A recorrente contesta a glosa de salários e ordenados sob o argumento de que a fiscalização não justificou a validade das informações registradas na folha de pagamento.

Acontece que glosa ocorreu justamente porque a fiscalização considerou válidas as informações da folha de pagamento em comparação aos valores escriturados, excluindo do lucro o valor excedente escriturado (fl. 2326).

A recorrente ainda aduz que é ilegal a presunção de que eventual divergência entre os registros da folha de pagamento e as despesas escrituradas tem a pretensão de fabricar despesas dedutíveis. Ocorre que o caso não trata de nenhuma presunção, mas sim, de falta de comprovação, por parte do sujeito passivo, de despesas registradas na contabilidade, no caso, os salários e ordenados.

A recorrente utiliza os mesmos argumentos para contestar a glosa das despesas com frete e seguro: a falta de comprovação da efetiva dedução da despesa e o não cabimento da glosa do valor total da conta.

Entretanto, como asseverado pela fiscalização, o custo da mercadoria destinada à revenda deve contemplar o custo do transporte e seguro até o estabelecimento (art 289, §2º, Decreto 3000/99). De efeito, cumpriria a recorrente — que somente apurou receita de revenda de mercadorias — comprovar que, por equívoco, deixou de incluir, nos custos de aquisição de mercadorias, os valores referentes a frete e seguros, ou que estas despesas não dizem respeito à compra de mercadorias para revenda. O que não ocorreu.

Ora, inicialmente, deve-se observar de que as despesas escrituradas, para serem dedutíveis na apuração do lucro real, devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea, cuja apresentação é obrigação da contribuinte, sendo que a sua inobservância sujeita a empresa à glosa dos valores não comprovados na determinação do lucro tributável.

É de se ressaltar, que todos os encargos necessários à atividade da empresa e à sua manutenção, que não fazem parte do custo, classificam-se como despesas operacionais. Para apuração do lucro operacional deduz-se das receitas, além dos custos, as despesas administrativas, despesas com vendas, despesas financeiras e demais despesas operacionais.

A dedutibilidade de despesas e custos está condicionada a que os mesmos sejam operacionais, isto é, “*necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*”. Não deve o Fisco, portanto, desconsiderar as despesas que atendam às condições de operacionalidade que se caracterizam pela necessidade e pertinência com a atividade empresarial desenvolvida pela recorrente.

De acordo o regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) são despesas operacionais e encargos:

Art. 299. São despesas operacionais as despesas não computas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Fica evidente da análise do dispositivo supra transcrito que para que uma despesa seja considerada dedutível, para fins de Imposto de Renda da pessoa Jurídica, que ela não pode ser custo e tem que ser necessária à atividade da empresa e usual ou normal do tipo de operação desempenhada. Tais regramentos são claros e suficientes para que uma pessoa jurídica saiba exatamente que despesas pode deduzir. Afinal, cada empresa tem pleno domínio das despesas necessárias e usuais a sua atividade. No entanto, existem casos, como o do presente, que a fiscalização se apegou a supostas indeterminações e/ou subjetividade para tornar a base de cálculo do IRPJ e CSLL maior do que ela tem que ser, impediu que a contribuinte de excluir despesas claramente dedutíveis tendo em vista a atividade produtiva desempenhada.

Por outro lado, observa-se que mesmo com todo esforço administrativo, doutrinário e jurisprudencial, os questionamentos e discussões sobre o assunto se mantêm até hoje. Ainda mais com a constante e intensa diversificação da atividade produtiva das empresas que cada vez incorrem nas diferentes despesas para dar conta do seu funcionamento. No entanto, independentemente das situações se faz necessário que a fiscalização leve em consideração a diretriz objetiva da legislação do IRPJ e o funcionamento de tal imposto com base nos parâmetros constitucionais, e não as possíveis acepções que o termo despesas necessárias e usuais possa vir a ter nos mais variados contextos.

É de se ressaltar, da mesma forma, que por período-base competente entende-se aquele em que a despesa ocorreu juridicamente, ou seja, ela passou a ser devida legal ou contratualmente. Este requisito determina, portanto, que a despesa seja reconhecida na contabilidade da empresa no momento em que ocorreu independentemente de já ter sido efetivamente paga ou não.

Não há dúvidas de que além da escrituração, é imprescindível, para fins de dedutibilidade, que a pessoa jurídica comprove que a despesa realmente ocorreu e que ela se

refere a uma atividade necessária e usual da empresa. No entanto, constata-se, que no presente caso, a fiscalização criou critérios específicos, o que acabou ocasionando que os documentos comprobatórios aceitos ficaram exclusivamente atrelados aos critérios que a autoridade fiscal criou. A maior parte da jurisprudência por sua vez, menciona apenas que a comprovação dever ser feita através de “documentação hábil e idônea”.

Ora, a legislação que trata sobre o IRPJ, em especial a Lei nº 4.506, de 1964 – que serviu de base para o disposto no art. 299 do RIR/1999 em si, é clara e inequívoca ao determinar que as despesas dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e usuais no tipo de operações da empresa. Não existe nesses diplomas legais qualquer tipo de enumeração, listagem, exemplificação de quais despesas podem ser consideradas necessárias. Ou seja, em última análise, não há restrições pré-determinadas relacionadas às especificidades das despesas na qual cada pessoa jurídica possa vir a incorrer.

As despesas utilizadas na apuração do resultado devem ser comprovadas pela apresentação de documentos hábeis e idôneos que demonstrem sua efetividade. No caso concreto, apenas parte das despesas com *salários e ordenados* foi comprovada mediante apresentação da folha de pagamento. Cabível, portanto, a glosa da parcela da despesa (com *salários e ordenados*) que deixou de ser comprovada.

A recorrente ainda aduz que para proceder à glosa a fiscalização deveria comprovar a efetiva dedução das despesas no resultado. Equivoca-se a recorrente. É o contribuinte que deve comprovar que os valores registrados na conta de despesas deixaram de ser computadas na apuração do resultado do período. No caso, as provas apresentadas no processo atestam justamente o contrário. Verifica-se pelo confronto das despesas escrituradas com a DIPJ (fls. 22-25), que o sujeito passivo deduziu, na apuração do lucro líquido do período, a totalidade das despesas escrituradas a título de encargos e salários.

A recorrente ainda aduz que é incabível a dedução total dos valores lançados às contas de salários e ordenados. O argumento é improcedente porque a glosa se limitou ao valor excedente da despesa escriturada.

Outrossim, compulsando a Demonstração de Resultado, elaborada pelo contribuinte (fls. 2263-2286), observa-se que os valores glosados a título de frete e seguros, dizem respeito à despesa com seguros que integraram o valor total das despesas operacionais.

Observa-se ainda, que o valor total destas despesas operacionais foi deduzido do lucro líquido do período apurado na DIPJ (fls. 22-25). O que leva a concluir que as despesas com seguro, glosadas pela fiscalização, foram deduzidas na apuração resultado do período.

Não procede também o argumento de descabimento da glosa total da conta porque, nos termos posto pela fiscalização, os valores das despesas com seguros teriam sido deduzidos em duplicidade (através do custo da mercadoria e da despesa operacional).

4 – DA BASE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

A recorrente contesta a inclusão das glosas de despesas na base de cálculo das contribuições sociais (CSLL, PIS e COFINS).

Porém, a glosa de despesas não integrou a base de cálculo de todas as contribuições sociais levadas à exação. Conforme assinalada no relatório, a glosa de despesas teve reflexo apenas no IRPJ e na CSLL. As exações de PIS e COFINS são decorrentes apenas das infrações de omissão de receita.

No que diz respeito à CSLL, há de se considerar que a contribuição tem como base de cálculo o lucro. Logo, pertinente o reflexo da glosa de despesas na apuração deste tributo.

5 – DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS

A recorrente contesta o lançamento decorrente dos depósitos bancário.

Ocorre que a matéria não é objeto do processo. Pelo que, refuta-se todos os argumentos relativos ao assunto.

6 – DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA:

Resta claro nos autos, que a recorrente solicita a redução da multa de ofício aplicada, invocando os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Ora, inicialmente, há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da consequente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. n.º 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. *pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*
2. *representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*
- 3 - *autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*
4. *inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal
(...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito

tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Enfim, ao julgador administrativo cabe a obediência à norma expressa. No caso, a multa foi aplicada em consonância com o previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996: “Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007): I – de 75% (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.

Assim sendo, foi correta a aplicação de multa no percentual de 75%.

7 – DA TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - CSLL. PIS. COFINS:

Como se infere do relato, a exigência da CSLL. PIS. COFINS decorre do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, especificamente, em razão das irregularidades apuradas pela autoridade fiscal lançadora mantida de forma parcial.

Em observância ao princípio da decorrência, e sendo certo a relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir nos presentes julgados, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, a autuada não conseguiu elidir a totalidade das irregularidades apuradas, deve-se manter, em parte, o exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências que a formalizada no processo principal quer as dele originadas (lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

CÓPIA