



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

Processo n° 10469.720166/2012-44
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-002.960 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2018
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO
Recorrentes DRICOS MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ASPECTO TEMPORAL PASSIVO FICTÍCIO. EXISTÊNCIA NÃO COMPROVADA

Na hipótese de passivo cuja existência não seja comprovada (passivo inexistente), o fato gerador da obrigação tributária é a data de seu registro na contabilidade, pois a contabilização desse passivo visa lastrear um ativo adquirido com recursos sem origem (não contabilizado).

Assim, o saldo inicial oriundo de lançamentos anteriores advindos da transposição do saldo existente em conta contábil não deve ser considerado como se fosse lançamento ocorrido no ano-calendário de 2007.

PASSIVO FICTÍCIO - OMISSÃO DE RECEITAS - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

O passivo fictício é a manutenção na escrituração contábil de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada. Hipótese de presunção prevista em lei. Inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência do mecanismo presuntivo, mediante apresentação de documentação idônea e hábil, e este não o fez.

GLOSA DE CUSTOS. COMPRAS NÃO COMPROVADAS.

Não são passíveis de integrar o custo de mercadorias vendidas os valores escriturados em conta de compras para os quais o contribuinte não logre comprovar a operação. Mantém-se a exclusão do valor tributável da infração os registros cujas provas foram trazidas em fase de impugnação.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto,

apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

LANÇAMENTO DECORRENTE DE MESMOS ELEMENTOS FÁTICOS E PROBATÓRIOS.

Aplica-se aos lançamentos da CSLL e da multa isolada pela falta de pagamento mensal da CSLL estimada o decidido para os lançamentos de IRPJ e da multa isolada pela falta de pagamento mensal do IRPJ estimado, haja vista decorrerem dos mesmos elementos fáticos e probatórios.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007, 2008

LANÇAMENTO DECORRENTE DE MESMOS ELEMENTOS FÁTICOS E PROBATÓRIOS.

Aplica-se ao lançamento do PIS, no que couber, o decidido para o de IRPJ em função de decorrerem dos mesmos elementos fáticos e probatórios.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007, 2008

LANÇAMENTO DECORRENTE DE MESMOS ELEMENTOS FÁTICOS E PROBATÓRIOS.

Aplica-se ao lançamento da Cofins, no que couber, o decidido para o de IRPJ em função de decorrerem dos mesmos elementos fáticos e probatórios.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2007, 2008

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO.

Não tendo sido comprovada a operação que deu causa às saídas de numerário registradas em conta Caixa, bem assim o beneficiário desses pagamentos, é devida a exigência do IRRF exclusivamente na fonte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e rejeitar as preliminares de nulidade. (ii) Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a infração "1" do Termo de Encerramento da Ação Fiscal - TEAF e excluir a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. O Conselheiro Roberto Silva Junior votou por dar provimento parcial em maior extensão, cancelando também a infração "4" do TEAF. Os Conselheiros Nelso Kichel e Fernando Brasil de Oliveira Pinto votaram por dar provimento parcial em menor extensão, mantendo a exigência da multa isolada. Vencido o Conselheiro Ângelo Antunes Nunes que votou por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado em substituição ao Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro), Ângelo Antunes Nunes (suplente convocado para manter paridade do colegiado), Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em substituição à Conselheira Bianca Felícia Rothschild) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausentes justificadamente os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário contra o acórdão nº 11-36.665, proferido pela 4ª Turma da DRJ/REC, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação para manter integralmente o lançamento de IRRF e parcialmente os lançamentos de IRPJ, de CSLL, de PIS, de Cofins, e das Multas Isoladas apuradas em virtude da falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Tratam os autos de lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), e de multas isoladas sobre a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados por estimativa, consubstanciados nos autos de infração às fl. 02 a 108, referentes aos anos-calendário 2007 e 2008, com crédito tributário de total de R\$ 54.362.231,88, assim distribuído entre os tributos:

Crédito Tributário		IRPJ	CSLL	Cofins	PIS	IRRF
Imp/Contrib	Imp/Contrib	8.608.842,78	3.107.823,40	2.636.869,60	572.478,29	7.739.575,89
e	Juros de mora	3.410.307,69	1.230.290,67	1.145.645,51	248.725,66	2.861.674,79
Acessórios	Multa vinculada	6.456.632,09	2.330.867,55	1.977.652,22	429.358,75	5.804.681,92
Multa isolada		4.271.582,63	1.529.222,44			
TOTAL		22.747.365,19	8.198.204,06	5.760.167,33	1.250.562,70	16.405.932,60

2. Consoante os referidos autos de infração, os lançamentos decorreram da verificação de custos não comprovados e de omissão de receitas por presunção legal de passivo fictício.

3. No Termo de Encerramento da Ação Fiscal, anexo aos autos de infração e juntado às fl. 109 a 123 dos autos, consta uma descrição detalhada das apurações realizadas pelas autoridades fiscais, as quais são detalhadas a seguir:

3.1. Conta 211041203 (“Madesa Indústria Eletro Ltda” em obrigações de curto prazo circulante) –

3.1.1. em 2007 registrou diversos lançamentos na conta 211041203 MADESA INDUSTRIA ELETRO LTDA, num total a débito de R\$ 18.926.274,56 e a crédito de R\$ 23.026.626,31. Nesta conta constava um saldo inicial de R\$ 5.104.269,62;

3.1.2. em 2008 não houve movimentação nessa conta, apenas existindo um lançamento de transferência, em 31/12/2008, do seu saldo de R\$ 9.204.621,37 para conta de obrigações a longo prazo (Não Circulante): 221020003 MADESA INDUSTRIA ELETROMESTICOS;

3.1.3. intimada e reintimada a explicar, compor e justificar as operações e causas que deram origem aos lançamentos contábeis, bem como apresentar a documentação comprobatória destes, tanto a crédito como a débito, o sujeito passivo não apresentou qualquer esclarecimento ou documento, restringindo-se a informar dificuldades na obtenção dos documentos e na identificação das operações;

3.1.4. tal fato demonstra que, tanto o saldo inicial em 01 de janeiro de 2007, como os demais lançamentos registrados na conta não correspondem à realidade dos fatos econômicos da empresa, caracterizando a ocorrência das seguintes infrações:

3.1.4.1. omissão de receita – passivo fictício – art. 281, inciso III, e 288 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) – IRPJ – tanto o saldo inicial da conta, quanto os lançamentos a crédito, restaram não comprovados, reputando fictício o passivo representado por esta conta. Essa omissão constitui também hipótese de incidência de CSLL, PIS e Cofins, nos termos do art. 24, §2º, da Lei nº 9.249, de 1995;

3.1.4.2. *pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado IRRF – art. 674 do RIR/99 – a empresa não logrou comprovar os lançamentos a débito na conta aqui tratada, tendo como contrapartida a conta Caixa; logo, as “baixas de obrigação fictícia” através de retiradas de numerários do Caixa da empresa constituem pagamentos sem comprovação da operação que deu causa ou identificação dos reais beneficiários, ensejando lançamento de IRRF à alíquota de 35%, considerados os valores pago como rendimento líquido, cabendo o reajustamento da base de cálculo sobre a qual incidirá o imposto;*

3.2. **Conta 311010001 – “Compras” –**

3.2.1. *durante os anos 2007 e 2008, o contribuinte registrou lançamentos na conta 311010001, referente a supostas compras efetuadas junto a vários fornecedores, inclusive a empresa ligada Comercial Rabelo Som & Imagem Ltda (“Rabelo”). Foram registrados R\$ 89.862.496,13 em 2007 (sendo R\$ 64.492.118,79 referente à Rabelo) e R\$ 99.140.970,80 em 2008 (sendo R\$ 76.527.890,49 referente à Rabelo);*

3.2.2. *em diligências efetuadas junto à Rabelo, e após cotejar-se as compras do fiscalizado com as contas de vendas da referida fornecedora, constatou-se haver divergências, razão pela qual o contribuinte foi intimado a apresentar cópias de notas fiscais e comprovantes de pagamentos referentes ao registros efetuados na conta mencionada, conforme termo de intimação constante no anexo “Documentos_Diversos - Outros - DOC_3_Termos_de_Intimação_Fiscal” (fl. 45 a 66 deste), cientificado em 19 de outubro de 2011. O fiscalizado não apresentou qualquer documento;*

3.2.3. *em atendimento a intimação anterior (ciência em 08 de setembro de 2011), o contribuinte apresentou algumas notas fiscais que foram considerados como provas de parte dos registros de compras constantes do termo de intimação mencionado no parágrafo anterior. Os demais lançamentos, para os quais o fiscalizado não apresentou documentos, foram considerados custos não comprovados, razão pela qual foi efetuada a sua glosa;*

3.2.4. *a infração acima descrita constitui, também, redução indevida da base de cálculo da CSLL, tendo sido efetuado lançamento reflexo desta contribuição. Além disso, as aquisições de mercadorias para revenda constituem créditos de PIS e de Cofins para os contribuintes que apuram tais contribuições na forma não cumulativa. Como tais aquisições não foram provadas, efetuou-se a glosa dos créditos respectivos, acarretando lavratura de autos de infração para esses tributos;*

3.3. **Conta 211040018 – “Comercial Rabelo Som e Imagem Ltda” (passivo circulante) –**

3.3.1 *em 31 de dezembro de 2008 o contribuinte debitou os valores R\$ 5.000.000,00 e R\$ 2.000.000,00 na conta do passivo*

nº 211040018 (“Comercial Rabelo Som e Imagem Ltda”), tendo como contrapartida a conta de ativo nº 111010001 (“Caixa”). Foi intimado a apresentar a documentação de lastreio desses lançamentos, não tendo apresentado qualquer documento, mesmo após prorrogação do prazo de atendimento da intimação.

3.3.2. em diligência realizada junto à fornecedora Rabelo, não foram identificados os recebimentos destes valores;

3.3.3. então, por se tratarem de registros de saída de numerário da empresa com destinação não comprovada, tais valores foram considerados como pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, incidindo a tributação de IRRF, à alíquota de 35%. Considerou-se tais valores como rendimentos líquido, reajustando-se a base de cálculo sobre a qual foi aplicada a alíquota;

3.4. IRPJ e CSLL Estimados Mensalmente

3.4.1. em função de o contribuinte ter optado pela tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual nos anos 2007 e 2008, assim como devido às infrações apuradas, de omissão de receitas (passivo fictício) e de custos não comprovados (glosa), terem alterado os resultados das bases de cálculo das estimativas mensais, verificou-se que houve falta de recolhimento de IRPJ e CSLL estimado, sujeitando-se à multa exigida isoladamente de 50% sobre o valor que deixou de ser pago, nos termos do art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 2007).

4. Cientificado os autos de infração e do Termo de Encerramento da Ação Fiscal em 16 de janeiro de 2012, conforme Aviso de Recebimento à fl. 2529, o sujeito passivo apresentou a impugnação às fls. 2531 a 2561 em 14 de fevereiro de 2012 (de acordo com carimbo dos Correios no envelope à fls. 2751 a 2752), instruída com dos documentos às fls. 2562 a 2750. Apesar de ser bastante confusa a argumentação apresentada, sendo misturadas diversas matérias ao mesmo tempo (passivo fictício, glosa de custos e pagamentos sem causa), procurou-se sintetizá-las a seguir, muitas vezes transcrevendo-se exatamente determinados trechos:

4.1. relativamente ao fato gerador indicado como 01/01/2007, onde foi indicada omissão de R\$ 5.104.269,92 – é impossível fato gerador nesta data, vez que não há fato gerador diário para os tributos em questão. O Fisco não dispõe da faculdade de escolher o dia da ocorrência do fato gerador. O valor refere-se a saldo existente em 31/12/2006. Deve-se excluir o valor oriundo de balanço anterior vez que não pode contaminar fatos geradores acaso ocorridos em anos futuros;

4.2 conforme lição da ESAF, o passivo fictício traz subjacente o estouro de caixa. Uma conta passiva não pode constituir presunção de omissão de receitas sem a comprovação do respectivo saldo credor de caixa. Não há nos autos qualquer

comprovação da existência do passivo fictício não suportado pelo Caixa;

4.3 a apuração do passivo a descoberto há de ocorrer mensalmente (já que a apuração dos tributos aqui tratados é mensal). Diferentemente, o lançamento traz saldos de anos anteriores. Além disso, em vez de apurar o saldo de cada mês, absorvendo o saldo anterior, soma-os dia a dia;

4.4. para tributos de apuração mensal, o fato gerador, inclusive erros respectivos, não de ser alocados ao respectivo período, “mês-gerador”, de modo a não englobar saldos de anos anteriores ou diários. Cita o art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN);

4.5. se a empresa quita obrigação em aberto, naturalmente o faz com recursos legítimos, e não com nova omissão. Assim preconiza o art. 142 do CTN, cuja expressão “montante” representa o resultado de débitos menos créditos, desautorizando o modelo de cálculo baseado unicamente na tecla de somar;

4.6. além de ter somado valores que não diziam respeito a 2007, a autoridade fiscal não levou em consideração o efetivo valor da conta credora ao fim de cada mês, implicando em tributar, não o passivo a descoberto em seu montante (art. 142 do CTN), mas a “soma-de-suas-somas”;

4.7. conforme planilha à página 8 da impugnação, o passivo supostamente a descoberto seria de R\$ 4.100.351,75, seguindo-se a regra do art. 142 do CTN;

4.8. a conta “Madesa Indústria Eletro Ltda” era para ser transitória, valores a conciliar, a se encerrar tão logo concluídas as reconferências. Devido ao sinistro nos seus depósitos em Fortaleza, com conseqüente mudança da estrutura física e administrativa do grupo Rabelo, a conta permaneceu em aberto, mesmo depois das conciliações, mas sem erro algum;

4.9. por amostragem, tomando o mês de dezembro de 2008, as notas fiscais listadas no anexo 1 da auditoria fiscal são de emissão da Comercial Rabelo (como também são todas as demais notas manejadas nos autos). Se, acaso, as notas foram anotadas em nome da Madesa, o foram por conta dos transtornos decorrentes do incêndio nas instalações do grupo;

4.10. não existe passivo a descoberto: porque o passivo é real, decorrente de compras da impugnante; e porque o credor é real, qual seja, Rabelo. Todas as operações são reais, e não fictícias, referindo-se a compras efetuadas junto à Rabelo, conforme notas fiscais em anexo (cópias de cinco notas de cada um dos meses auditados). Listadas como não identificadas, pelo contrário, as respectivas notas identificam operação e vendedor. Há de prevalecer a verdade material;

4.11. *As compras de 2007 e de 2008, listadas pelo Fisco como fictas são reais. Listadas como não-identificadas, pelo contrário, as respectivas notas-fiscais identificam operação e vendedor;*

4.12. *houve um delito, é certo: notas fiscais emitidas corretamente em nome do fornecedor foram lançadas sob intitulação errada. Trata-se de engano escusável. Ao caso caberia apenas a aplicação da multa do art. 948 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, vez que foi delito meramente formal, não implicando qualquer recolhimento insuficiente. As sanções aplicadas são desproporcionais;*

4.13. *demonstrada a inexistência de passivo fictício e dos custos não comprovados, não se sustenta a multa isolada por não haver modificação nos valores mensais ou anuais da base de cálculo;*

4.14. *ainda que houvesse modificação, deve prevalecer o princípio da consunção da pena, pois o delito-meio (suposto erro na antecipação) estaria absorvido pelo delito-fim (não pagar o tributo), de pena maior. Certo o comparativo entre “Direito Fiscal” e o Direito Penal, pois nada mais penal do que as multas aplicadas, conforme entendimento do STF. Sendo ambas penais, é aplicável o princípio mencionado;*

4.15. *por serem reflexos do lançamento de IRPJ, os lançamentos de CSLL, PIS, Cofins e IRRF perdem sustentação juntamente com aquele;*

4.16. *o IRRF de 53,85% (alíquota de 35%, com reajuste de base de cálculo) é tributo novo criado à margem do preceito constitucional contido no art. 146 da Constituição Federal de 1988, que estabelece a necessidade de edição de lei complementar para tanto;*

4.17. *este IRRF foi revogado pela Lei nº 9249, de 1995, conforme art. 36 desta lei;*

4.18. *o art. 674 do RIR/99 impõe que este imposto deve ser exigido exclusivamente. Então, como houve exigência prévia de IRPJ e de CSLL, e o lançamento de IRRF decorreu do suposto ilícito que ocasionou tais lançamentos, foi desnaturada a cláusula de exclusividade do referido artigo. Nesse sentido, acórdão 920200.686, de 13 de abril de 2010, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf);*

4.19. *este imposto representa, em realidade, penalidade, a qual não pode ser cumulada com outra penalidade de ofício. Nesse sentido ensaio publicado pela equipe do Fiscosoft, no Regulamento do Imposto de Renda Anotado e Comentado (2011);*

4.20. *solicita a realização de perícia, indicando, para tanto, o perito e elaborando os quesitos, que estão à fl. 29 da impugnação. Em resumo, pretende que a perícia seja realizada*

para verificar a idoneidade das notas fiscais, bem assim seja verificado qual o fornecedor dos produtos comprados;

4.21. ao fim pede que a impugnação seja recebida em seu efeito suspensivo e, aceitas as preliminares, seja-lhe dado integral provimento. Caso contrário, seja realizada perícia e, com base no laudo, julgado o mérito.

5. Apresentada a impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Natal/RN (DRF/NAT) pronunciou-se pela sua tempestividade, encaminhando os autos a esta

Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (DRJ/REC) para julgamento, conforme despacho de encaminhamento à fl. 2763.

6. É o relatório.

Na seqüência, foi proferido o Acórdão nº 11-36.665, pela 4ª Turma da DRJ/REC, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

Presume-se caracterizada omissão de receitas, com inversão do ônus probatório, quando o contribuinte mantém obrigações em conta de passivo para as quais não comprove a sua existência, aí considerado também o saldo inicial da conta no início do período fiscalizado.

GLOSA DE CUSTOS. COMPRAS NÃO COMPROVADAS.

Não são passíveis de integrar o custo de mercadorias vendidas os valores escriturados em conta de compras para os quais o contribuinte não logre comprovar a operação. Exclui-se do valor tributável da infração os registros cujas provas foram trazidas em fase de impugnação.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA IRPJ NÃO PAGA.

A falta de pagamento mensal antecipado de valor estimado de IRPJ importa na incidência de multa exigida isoladamente no percentual de 50%.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA IRPJ. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE.

O princípio da consunção não é passível de ser utilizado no Direito Tributário, mormente para o fim de excluir a aplicação da multa isolada pela falta de pagamento do imposto estimado.

PERÍCIA. DESNECESSÁRIA.

Com base no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, indefere-se o pleito haja vista a perícia ser desnecessária para o convencimento do julgador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

LANÇAMENTO DECORRENTE DE MESMOS ELEMENTOS FÁTICOS E PROBATÓRIOS.

Aplica-se aos lançamentos da CSLL e da multa isolada pela falta de pagamento mensal da CSLL estimada o decidido para os lançamentos de IRPJ e da multa isolada pela falta de pagamento mensal do IRPJ estimado, haja vista decorrerem dos mesmos elementos fáticos e probatórios.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007, 2008

LANÇAMENTO DECORRENTE DE MESMOS ELEMENTOS FÁTICOS E PROBATÓRIOS.

Aplica-se ao lançamento do PIS, no que couber, o decidido para o de IRPJ em função de decorrerem dos mesmos elementos fáticos e probatórios.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2007, 2008

LANÇAMENTO DECORRENTE DE MESMOS ELEMENTOS FÁTICOS E PROBATÓRIOS.

Aplica-se ao lançamento da Cofins, no que couber, o decidido para o de IRPJ em função de decorrerem dos mesmos elementos fáticos e probatórios.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2007, 2008

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO.

Não tendo sido comprovada a operação que deu causa às saídas de numerário registradas em conta Caixa, bem assim o beneficiário desses pagamentos, é devida a exigência do IRRF exclusivamente na fonte.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

*ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE.
INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.*

A análise de teses contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas é privativa do Poder Judiciário, conforme competência conferida constitucionalmente.

PERÍCIA. DESNECESSÁRIA.

Com base no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, indefere-se o pleito haja vista a perícia ser desnecessária para o convencimento do julgador.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Após intimado (fls. 2840), a empresa autuada apresenta, tempestivamente, seu Recurso Voluntário, pugnando por seu provimento, onde apresenta argumentos que serão a seguir analisados.

Em uma primeira apreciação, a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta Seção de Julgamento, resolveu converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem adotasse as providências especificadas na Resolução 1102-000.155, de 11/06/2013, com intuito de coletar informações necessárias ao julgamento dos recursos de ofício e voluntário interpostos.

Em atendimento, a Delegacia da Receita Federal em Recife, Pernambuco, carrou ao processo o documento de fls. 3428/3438, em que, em apertada síntese, concluiu:

a) Com relação ao item 1 do Termo de Intimação: O contribuinte não apresentou elementos hábeis para afastar a ocorrência do passivo fictício na conta 211041203 (“Madesa Indústria Eletro Ltda” em obrigações de curto prazo circulante)”, que serviu de base para os autos de infração, conforme consta da INFRAÇÃO 1 e 2 do TEAF;

b) Com relação ao item 2 do Termo de Intimação: O contribuinte não apresentou elementos hábeis a comprovar as compras registradas na conta 311010001 – Compras, cujos valores foram objeto de glosa de custos, conforme consta da INFRAÇÃO 3 do TEAF;

c) Com relação ao item 1 do Termo de Intimação: O contribuinte não apresentou elementos hábeis a comprovar as saídas de caixa no valor total de R\$ 7.000.000,00, a débito da conta 211040018 COMERCIAL RABELO SOM E IMAGEM LTDA, conforme consta da INFRAÇÃO 4 do TEAF.

Cientificada do resultado da diligência realizada, a contribuinte aportou ao processo o documento de fls. 3443/3457, por meio do qual contesta a conclusão esposada no relatório da diligência fiscal.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso apresentado pela empresa atuada é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Preliminares

Antes da análise do mérito, aprecio as preliminares aduzidas pela recorrente: i) segurança processual, por ausência de numeração e rubrica das páginas do processo; ii) falta de urbanidade pelo uso da expressão "bastante confusa"; iii) decisão com letra miúda, ilegível.

Em que pese tais alegações, as preliminares suscitadas não devem prosperar.

Nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente (I) e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição de direito de defesa (II).

Não há como concordar com os argumentos do contribuinte, pois não se vislumbra hipótese de nulidade, em nenhuma das preliminares alegadas. Não se pode falar em preterição do direito de defesa, sob a alegação de inexistência de numeração das páginas do processo, pois todas as páginas se encontram devidamente numeradas, indicando a seqüência cronológica dos fatos, muito menos que a decisão recorrida utilizou-se de letra miúda, quando fez constar em seu *decisium* demonstrativo dos novos valores da multa isolada apurados (fl. 2792).

Além do que, em nenhum momento o contribuinte demonstra eventual prejuízo no seu direito de defesa, pelo fato de ter sido utilizada a numeração digital, ou pelo fato de não ter conseguido dar um "zoom" na referida página. Sem prejuízo, não há que se falar em cerceamento de defesa.

Portanto, não se vislumbra que suas alegações encontram-se contempladas em nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59, acima citado. Trata-se de lançamento lavrado por autoridade legalmente competente, com a garantia da ampla defesa ao interessado, tendo a decisão recorrida enfrentado os argumentos de fato e de direito aduzidos pelo contribuinte.

Com referência à alegação de ausência de urbanidade por parte da decisão recorrida, quando utilizou-se da expressão "bastante confusa", reputando a recorrente que tal expressão seria desrespeitosa, tal hipótese não atrai a nulidade do processo, podendo ensejar, no máximo, determinação de que tal expressão seja riscada ou retirada dos autos. Contudo, não percebo a ofensa indicada, e sim apenas manifestação de entendimento sobre os argumentos utilizados pelo patrono da empresa interessada, sem desrespeitá-lo.

Destarte, rejeito as preliminares de nulidade. Passo à análise do mérito.

Mérito

Trata-se de exigência de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), e de multas isoladas sobre a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados por estimativa, consubstanciados nos autos de infração às fl. 02 a 108, referentes aos anos-calendário 2007 e 2008, com crédito tributário de total de R\$ 54.362.231,88.

Denotam-se do autos que os lançamentos decorreram da verificação de: i) omissão de receitas por presunção legal de passivo fictício; ii) custos não comprovados; iii) pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Omissão de Receitas - Passivo Fictício:**Conta 211041203 - Infração 1 do TEAF**

O presente lançamento de omissão de receitas foi efetuado com base em presunção legal, caracterizada pela manutenção, no passivo contábil da empresa, de obrigações já pagas ou não comprovadas.

O passivo fictício é a manutenção na escrituração contábil de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, podendo se concretizar de duas formas:

a) a empresa registra em sua contabilidade passivos reais e exigíveis, mas, com o passar do tempo, os quita com recursos não contabilizados e, justamente por esse motivo, deixa de baixá-los da sua contabilidade. Portanto, mesmo depois de quitada, a obrigação é mantida nos registros contábeis da empresa, embora não seja mais exigível;

ou

b) a empresa constitui uma conta no passivo para dar lastro a um ativo não contabilizado. Assim, debita a conta do ativo (que até então estava sem origem) e a contrapartida deste débito é um crédito no passivo, criando uma obrigação inexistente.

Assim, a manutenção nos registros contábeis de obrigações já quitadas faz presumir, por imposição legal, que as referidas dívidas foram solvidas com emprego de recursos mantidos à margem da contabilidade.

Cabe destacar que, no caso dos autos, não se refere à manutenção de obrigação já paga no passivo, mas à **falta de comprovação** das obrigações registrada no passivo. A própria decisão recorrida esclarece qual tipo de passivo fictício foi identificado nos registros contábeis da empresa:

17. Abro um parêntese apenas para lembrar que a situação aqui discutida não se refere à manutenção de obrigação já paga no passivo, conforme antes detalhado, mas à falta de comprovação das obrigações registrada no passivo. Ambas as hipóteses

autorizam a presunção legal de omissão de receitas consoante disposição normativa.

Assim, da análise do Auto de Infração é possível identificar que o passivo fictício decorre de passivo inexistente (letra b).

Essa diferenciação muito é importante no que diz respeito ao **aspecto temporal** dessa tributação, envolvendo a composição do passivo fictício.

Entendo, no caso, imprescindível delimitar o aspecto temporal a fim de limitar o prazo de fiscalização e tributação dos saldos de passivo fictício acumulados ao longo dos anos, evitando-se o risco de eternizar o direito de fiscalização e autuação do passivo fictício acumulado ao longo de vários exercícios ou, até mesmo, de o contribuinte nunca poder baixar aqueles saldos.

Ao contrário do que sustentou a decisão recorrida, no que se refere ao aspecto temporal da presente infração, penso que na hipótese de passivo cuja existência não seja comprovada, o fato gerador da obrigação tributária é a **data de seu registro na contabilidade**, pois a contabilização desse passivo estará vinculada a uma receita omitida.

Assim, não há que prevalecer os fundamentos adotados na referida decisão recorrida acerca do momento da identificação da ocorrência do fato gerador, quando sustenta haver um "deslocamento" no tempo do fato gerador do tributo. A autoridade fiscal não pode livremente escolher a data do fato gerador, pois se assim o faz, claro está o desrespeito ao CTN, gerando insegurança jurídica.

Fixada esta premissa, deve-se ainda verificar se existem provas nos autos aptas a evidenciar o aspecto temporal do fato gerador. No caso dos autos, entendo devidamente provado que o valor de R\$ 5.104.269,62 é oriundo de um saldo inicial em 01.01.2007 registrado na conta contábil 211041203, em data anterior ao período fiscalizado. A própria fiscalização, assim assevera (Termo Encerramento de Ação Fiscal, fl. 112):

(...)

22. No ano-calendário de 2007, a empresa registrou em sua contabilidade diversos lançamentos na conta 211041203 - MADERA INDUSTRIA ELETRO LTDA. - "MADESA" (onde constava um saldo inicial de R\$ 5.104.269,62) num total a débito de R\$ 18.926.274,56 e a crédito de R\$ 23.026.626,31, conforme quadro demonstrativo abaixo, extraído do arquivo digital de lançamentos contábeis da empresa:

Balancetes Mensais

Nome: DRICOS MOVEIS E ELETRODOMESTICOS LTDA
CNPJ: 04.980.258/0001-52
Conta: 211041203 - MADESA INDUSTRIA ELETRO LTDA (PASSIVO)
Saldo Inicial: 5.104.269,62 C

Mês	Total de Débitos	Total de Créditos	Saldo	D/C
01/2007	855.985,90	728.808,33	4.977.092,05	C
02/2007	175.250,00	1.088.323,06	5.890.165,11	C
03/2007	783.630,57	100.124,77	5.206.659,31	C

Indubitavelmente, o saldo inicial em 01/01/2007 é oriundo de períodos anteriores, fruto de lançamentos efetuados em período ou períodos não objeto da fiscalização.

Ao examinar o item 0001 - Omissão de Receitas por Presunção Legal - Passivo Fictício, primeira linha, a autoridade lançadora atribuiu ter ocorrido em 1º de janeiro fato gerador de IRPJ, pela simples razão do registro do saldo inicial na referida conta contábil.

Ocorre que o valor de R\$ 5.104.269,62 é oriundo de lançamentos anteriores, advindos da transposição do saldo existente na referida conta contábil em 31.12.2006, não devendo ser considerado, assim, como se fosse lançamento ocorrido no ano-calendário de 2007.

Portanto, dou provimento ao recurso neste ponto, para excluir do lançamento o valor de R\$5.104.269,62.

Conta 211041203 - Infração 2 do TEAF

Nesta parte, o lançamento de omissão de receitas também foi efetuado com base em presunção legal, caracterizada pela manutenção, no passivo contábil da empresa, de obrigações não comprovadas.

De acordo com a fiscalização, o contribuinte registrou em 2007 diversos lançamentos na conta contábil aqui comentada (211041203 - Madesa Industria Eletro Ltda - "MADESA". Intimada a explicar a manutenção das obrigações no passivo e os demais lançamentos a débito desta conta ocorridos em 2007, o contribuinte não apresentou esclarecimentos durante a fiscalização, e em impugnação, sustentou que teria ocorrido erro de escrituração, já que o passivo existiria face à empresa Rabelo e não à empresa Madesa.

Em exame à impugnação, o acórdão recorrido admitiu a possibilidade de correção dos fundamentos de defesa, cuja verificação restou impossibilitada ante a juntada de notas fiscais por amostragem e a realização de registros no razão de forma consolidada, representando a soma de diversas notas fiscais.

Por esta razão, em uma análise inicial, este Conselho resolveu converter o feito em diligência, oportunizando ao contribuinte a composição do saldo dessa conta, de

forma que pudesse juntar documentos fiscais e contábeis comprobatórios da existência (ou não) dos passivos alegados pela Contribuinte com a empresa Rabelo, cujos valores teriam sido contabilizados por lapso em conta contábil relativa à empresa Madesa.

Ocorre que o contribuinte não apresentou quaisquer elementos hábeis para afastar a ocorrência do passivo fictício na conta 211041203. Portanto, deve-se manter o entendimento de que o sujeito passivo não logrou comprovar que os registros efetuados na conta da Madesa correspondiam, na realidade, a registros que deveriam ter sido efetuados na conta da Rabelo.

Nega-se provimento ao recurso neste item.

Glosa de custos:

Conta 311010001 Compras - Infração 3 do TEAF

Conforme relatado, entendeu a fiscalização glosar custos representados por compras escrituradas na conta 311010001 durante os anos-calendário 2007 e 2008, por falta de comprovação.

Em sede de impugnação, o contribuinte apresentou documentos (notas fiscais de compras) para justificar os custos contabilizados, os quais foram aceitos em parte pelo acórdão recorrido. Por conseguinte, determinou-se (i) a exclusão dos valores indicados em planilha elaborada pelo acórdão de primeira instância, e; (ii) a reconsideração destes custos como créditos na apuração da COFINS e do PIS não cumulativos, cujo montante de desoneração ultrapassou o limite de alçada, sendo a razão da interposição do recurso de ofício, que será a seguir analisado.

Numa análise inicial deste Conselho, como se disse, foi convertido o feito em diligência, oportunizando ao contribuinte trazer aos autos demonstrativo do saldo da conta contábil em referência com indicação individualizada dos lançamentos/operações que contribuíram para a formação do saldo respectivo, inclusive disponibilizando à Fiscalização cópia de todas as notas fiscais, contratos ou outros documentos representativos das compras correspondentes que serviram de base para o citado demonstrativo, assim como os comprovantes dos respectivos pagamentos, caso estes tenham ocorrido;

Devidamente intimado, o contribuinte apresentou 461 cópias de notas fiscais, sendo todas elas a 2ª via fixa do talonário. Ou seja, o contribuinte apresentou cópia digitais das notas fiscais da via do emitente e não da via do comprador (destinatário) da mercadoria (é a via do comprador que acompanha o trânsito das mercadorias e onde serão efetuadas eventuais anotações do controle das operações, a exemplo de passagem por posto fiscal).

Além disso, conforme se vê no documento carreado aos autos, denominado de Relatório de Diligência Fiscal (fls. 3428 a 3438), o contribuinte também não apresentou documentação com comprovação do registro das compras nos seus livros de entradas de mercadorias.

Desta forma, entendo igualmente que o contribuinte não comprovou as compras registradas na conta 311010001 - Compras, objeto do presente recurso voluntário.

Nega-se provimento ao recurso neste item.

IRFonte - Infração 4 do TEAF:

No que atina a este item, a infração apurada pela autoridade fiscal relativa a pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado decorreu de registros a crédito na conta Caixa como contrapartida a débito nas contas 211041203 ("Madesa Industria Eletro Ltda") e 211040018 ("Comercial Rabelo Som e Imagem Ltda"), cujas operações não foram comprovadas pelo sujeito passivo.

Nada obstante tenha sido intimada no curso da fiscalização, o contribuinte não apresentou documento que justificasse citados lançamentos contábeis, o que motivou a lavratura de lançamento para exigir IRFonte sobre os pagamentos efetuados pelo contribuinte, sem a demonstração dos respectivos beneficiários e causa, conforme disposição contida no artigo 674 do RIR/99, cuja base legal é o art. 61 da Lei nº 8.981/1995.

Em sede de impugnação, o contribuinte traz cópia de notas e documentos que não foram admitidos como prova pelo acórdão recorrido.

Igualmente ao item anterior, também aqui o acórdão recorrido admite a possibilidade de correção dos fundamentos da defesa, visto que a procedência das razões do contribuinte não poderia ser aferida por força da realização de registros no Razão de forma consolidada, representando a soma de diversas notas fiscais.

Por esta razão, converteu-se o feito em diligência, oportunizando ao contribuinte apresentar demonstrativo com indicação individualizada dos lançamentos/operações que serviram de base para os pagamentos a que se referem esse item, disponibilizando à Fiscalização cópia de pagamentos que serviram de base para o demonstrativo, assim como os documentos que comprovem a efetividade desses pagamentos (comprovação de que o numerário saído do caixa foi utilizado realmente para a quitação das obrigações registradas no passivo), de forma a verificar a existência (ou não) e causa dos pagamentos em referência que serviram de base para o lançamento de IRFonte.

Ocorre que o contribuinte não apresentou qualquer documento solicitado na diligência efetuada, o que o impede de descaracterizar esta infração.

Penso equivocada sua alegação de que o fisco não fez prova do pagamento efetuado, de forma a inexistir subsunção do fato à norma. O Fisco fez sim a prova de existência de pagamento efetuado, ao constatar **o inequívoco lançamento a crédito na conta caixa**, onde se vê que o próprio contribuinte está a dizer que ocorreu saída de numerários em seu caixa.

É de se dizer: o fundamentação do lançamento está na contabilidade da empresa, em especial, no lançamento efetuado na conta caixa. Veja-se que os registros contábeis fazem prova contra o contribuinte, nos termos do art. 226 do Código Civil:

“Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e em seu favor, quando escrituradas sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser

ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos”

Desse modo, qualquer divergência quanto ao que está contabilizado deve ser comprovado pela recorrente, e esse ficou-se inerte.

Observe-se que não é o caso de lançamento automático pela simples constatação da não comprovação de despesa/custos lançadas em suas contas contábeis. O lançamento foi efetuado porque o contribuinte registrou que efetuou pagamento através de recursos do caixa, sem alegar qualquer equívoco cometido; também não trouxe prova contrária de que inexistiu o citado pagamento, ou que se existiu, não trouxe a necessária identificação do beneficiário ou sua causa.

Também não há que se dizer que esta infração deve ser absorvida pela glosa das despesas acima comentadas, pois uma coisa é a glosa de despesas não comprovadas, que repercutiu na apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, reduzindo-as indevidamente e, outra coisa seria a infração relativa a pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, nos termos que dispõe o artigo 61 da Lei nº 9.981, de 1995.

Sendo assim, nega-se provimento ao recurso neste item.

Da multa isolada

A omissão de receitas e a glosa de custos apuradas pela fiscalização resultaram na apuração de valores de IRPJ e de CSLL estimados acima dos declarados pelo sujeito passivo e, por consequência, falta de recolhimento dessas antecipações, sujeita à exigência da multa exigida isoladamente no percentual de 50%, nos termos do art. 44 inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, conversão da MP nº 351, de 2007.

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

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Ou seja, a fiscalização aplicou o dispositivo em sua nova redação para todo o período fiscalizado, vez que a alteração promovida pela MP nº 351/2007, publicada em 22 de

janeiro de 2007, já se encontrava em vigência quando da ocorrência dos fatos geradores motivadores da multa isolada, tanto que o percentual aplicado foi de 50%.

Logo, não se aplica ao caso a Súmula CARF nº 105 que tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do artigo 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da edição da Medida Provisória nº 351/2007. Tal entendimento é aplicado pela 1ª Turma da CSRF, em vários julgados, citando-se, por exemplo, o acórdão 9101-002.901.

Porém, tenho me manifestado, reiteradamente, que os fundamentos que resultaram na edição da Súmula CARF 105 permanecem firmes diante da edição da MP nº 135/2007 e Lei n. 11.488/2007.

As discussões relacionadas à aplicação da multa isolada devem levar em conta o motivo que levou a autoridade fiscal a aplicá-la, pois ela não se destina a punir casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, deve ser aplicada apenas a multa de ofício, ao contrário do que ocorre na hipótese do **não recolhimento** (total ou parcial) **de estimativas mensais apuradas e declaradas** pelo contribuinte optante do lucro real anual, onde se aplica a denominada multa isolada.

Isso porque, penso que a multa isolada foi instituída para punir apenas os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações. Vale dizer, as estimativas só podem ser exigidas no curso do respectivo período de apuração.

Assim, para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e **não reduzida a mera recomendação**, instituiu-se **a multa isolada**, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização ou omissão de receitas, como é a hipótese dos presentes autos, é uma forma de exacerbar a penalidade **sem previsão legal**.

Ademais, existe entendimento de que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo **princípio da consunção**, a multa isolada. O E STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR. Confira-se sua ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. *Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.*

2. *Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.*

3. *A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplicase*

aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. *A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no*

caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. *As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.*

6. *No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.*

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que

não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo."

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal. É o que os penalistas, à propósito, denominam de "princípio da consunção".

Com esses fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas apuradas no presente procedimento de fiscalização, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

Portanto, dou provimento a este item.

DA ANÁLISE DO RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar que a Portaria MF nº 63, de 2017, estabeleceu novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Confira-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso em tela, somando-se os valores exonerados em primeira instância, verifica-se que superam o limite de dois milhões e quinhentos mil reais, estabelecido pela norma em referência. Portanto, conheço do recurso de ofício.

Quanto ao exame de mérito deste recurso, a DRJ aceitou quando da análise da infração de "Glosa de Custos", parte dos documentos apresentados, como forma de comprovar os custos incorridos.

Para tal aceitação, baseou-se a decisão recorrida nos mesmos critérios utilizados pelo Auditor-Fiscal, qual seja, o de considerar as notas fiscais como provas suficientes dos registros contábeis de compras efetuadas, desde que cada registro coincida em valor e data com a nota apresentada (aceitando-se variação de dias), bem assim que haja coincidência entre número da nota e aquele informado no lançamento contábil:

Após fazer tal análise, constando-a, inclusive, em planilha/demonstrativo transcrita na decisão recorrida (fls. 2777 a 2783), foram aceitas parte das notas fiscais.

Não merece reparos esta decisão, posto que se pautou em análise de documento, adotando como critério as premissas utilizadas pela fiscalização.

Desta forma, nega-se provimento ao recurso de ofício.

CONCLUSÃO

Assim, diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, voto no sentido de rejeitar as preliminares alegadas e no mérito, dar parcial provimento ao recurso, para i) cancelar a infração 1 do TEAF", e ii) excluir a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Processo nº 10469.720166/2012-44
Acórdão n.º **1301-002.960**

S1-C3T1
Fl. 3.540
