



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

Processo nº 10469.720280/2007-15
Recurso nº 169.430 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.217 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente CERSEL - COOPERATIVA DE ENERGIA E DESENVOLVIMENTO RURAL DO SERIDÓ
Recorrida 3ª TURMA / DRJ RECIFE / PE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003

SOCIEDADE COOPERATIVA. ATO NÃO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Correto o lançamento que faz incidir a tributação sobre os atos não cooperativos, em que a sociedade cooperativa adquire produtos de terceiros, não cooperados, para fornecimento a outros igualmente não cooperados. É irrelevante o nome que se dá ao instrumento contratual, se convênio ou contrato de compra e venda.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Deve ser mantida a exigência quando a própria recorrente admite que sacou cheques emitidos em seu próprio nome e, com esses recursos, efetuou pagamentos em espécie a diversas pessoas físicas, as quais não tem meios de identificar. Inexistindo qualquer documento que lastreie tais pagamentos, além de não identificar os beneficiários, também sua causa resta não comprovada.

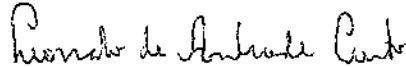
MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

A multa de ofício de 150% só pode ser aplicada quando presentes as circunstâncias que autorizam a qualificação da penalidade. No caso concreto, não foram trazidas a lume as notas fiscais alegadamente inidôneas, nem a fiscalização logrou comprovar que os serviços e vendas não teriam se concretizado, ou que as empresas supostamente vendedoras/prestadoras de serviço seriam inexistentes de fato. Assim, ausentes também quaisquer outras circunstâncias que pudessem evidenciar o intuito doloso, a multa aplicada deve ser reduzida ao patamar de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente


WALDIR VEIGA ROCHA - Relator

EDITADO EM: 26 ABR 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Décio Lima Jardim, Rogério Garcia Peres, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

CERSEL - COOPERATIVA DE ENERGIA E DESENVOLVIMENTO RURAL DO SERIDÓ, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 11-21.835, de 28/02/2008, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata o presente processo de autos de infração, lavrados em 19/07/2007 e cientificados ao sujeito passivo em 27/07/2007, para constituição de crédito tributário de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fl. 09), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fl. 14) e Imposto de Renda na Fonte – IRF (fl. 19), por fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2002. o total da exação alcançou R\$ 35.020.671,37, conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 08), aí incluídos multa de ofício de 150% e acréscimos moratórios.

Os procedimentos do Fisco e as infrações apuradas se encontra descritas à fl. 10 na Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais e, com maior nível de detalhamento, no Termo de Verificação Fiscal de fls. 41/70. Segue apertada síntese:

A CERSEL é cooperativa, regida pela Lei nº 5.764/1971.

No período autuado, estava em vigor o Termo de Convênio nº 004/99 (fls. 441/441), firmado pela interessada com o Governo do Estado do Rio Grande do Norte, no escopo do assim chamado “Programa do Leite”. Esse convênio sucedeu o Contrato de Compra e Venda de Leite Pasteurizado, firmado em 1998, prorrogado e estendido mediante diversos aditivos.



No início do ano de 2003, o governo estadual criou uma Comissão Especial para apurar indícios de irregularidade no “*Programa do Leite*”. Posteriormente, foi criada uma Comissão Parlamentar de Inquérito na Assembléia Legislativa. Ao final dos trabalhos, teria restado comprovado o pagamento indevido, pelo governo estadual, de cerca de R\$ 9.389.779,12 à CERSEL por uma quantidade de leite efetivamente não recebida.

No período fiscalizado, a CERSEL, para cumprir o contrato de fornecimento de leite para o programa do Governo do Estado do RN, adquiriu de diversos fornecedores do estado, não associados à cooperativa, cerca de 85% da quantidade entregue ao programa, conforme notas fiscais de compras. O Fisco concluiu que a aquisição e venda pela CERSEL dos produtos originados desses fornecedores não constitui atos cooperativos, mas sim operações mercantis comuns, sujeitas à tributação como as demais pessoas jurídicas.

Para fins de determinar as bases tributáveis da CSLL e do IRPJ, o Fisco efetuou os seguintes ajustes (vide fl. 74):

Adicionou ao resultado do exercício, declarado pela pessoa jurídica, o valor de R\$ 4.698.050,59, transferido contabilmente de uma conta que deveria registrar receitas (ressarcimento de despesas) para uma conta transitória, onde foi “*neutralizado*” por despesas que o Fisco afirma inexistentes (descrição detalhada às fls. 59 e segs.)

Adicionou ao resultado do exercício, declarado pela pessoa jurídica, o valor de R\$ 5.000.000,00, contabilizado em conta redutora do exercício como custo de distribuição de produtos. Mediante diligências, o Fisco concluiu que tais custos eram inexistentes (descrição detalhada às fls. 60/63).

Adicionou ao resultado do exercício, declarado pela pessoa jurídica, o valor de R\$ 2.008.715,48, contabilizados em conta redutora do exercício como *despesas financeiras – juros sobre empréstimos bancários*. O Fisco constatou que esse valor competia a exercícios anteriores ao ano-calendário 2002 (descrição detalhada às fls. 64/65).

O total assim obtido foi reduzido mediante exclusão da parcela correspondente a operações com associados (atos cooperativos). Essa parcela foi obtida mediante a aplicação da relação percentual entre o total de unidades de leite fornecidas por associados e o total de unidades de leite fornecidas no ano (associados + não-associados), e se encontra demonstrada à fl. 74.

O Fisco também identificou grande quantidade de cheques emitidos pela interessada, de suas contas-correntes mantidas no Banco do Brasil e na instituição financeira denominada Crediseridó, totalizando R\$ 13.274.986,67, cujas contrapartidas contábeis foram as contas *Descontos Concedidos* e *Cersel Natal*, que não tiveram a destinação alegada pela interessada, qual seja, “*pequenas despesas efetuadas com a distribuição de leite*”. Intimada a comprovar os beneficiários dos pagamentos e as operações que lhes deram causa, a cooperativa respondeu que “*inexistem os documentos cuja apresentação foi exigida*”. Em diversas situações em que foi possível identificar os beneficiários que constavam das cópias de cheques apresentadas, as circularizações levadas a efeito pela fiscalização não conseguiram identificar qualquer operação que pudesse justificar os pagamentos (fls. 50 e segs). Assim, os valores sofreram a incidência do Imposto de Renda na Fonte (IRF), por pagamentos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa, na forma do art. 674 do RIR/99.

Ao lançamento foi aplicada a multa qualificada de 150%, "considerando a conduta fraudulenta quando, a fim de acobertar as saídas de recursos sem comprovação, o contribuinte utilizou-se de notas fiscais inidôneas, conforme item 6.1 do Termo de Verificação Fiscal anexo, ocasionando, intencionalmente, a redução significativa do resultado tributável" (fl. 11).

Cientificada das exigências e com elas inconformada, a interessada apresentou impugnações, às fls. 716 a 736 para o IRPJ, fls. 738 a 758 para o IRRF e fls. 760 a 779 para a CSLL, trazendo as alegações assim resumidas pela autoridade julgadora em primeira instância:

1- QUANTO À NATUREZA DO AJUSTE FIRMADO COM O GOVERNO DO ESTADO

A defesa tece comentários sobre o contrato firmado entre a impugnante e o Governo do Estado. Confirma a aquisição de leite a não associados para atendimento da demanda e ressalta o caráter social do contrato o qual se reveste da natureza de convênio visando apenas a cobertura ou ressarcimento dos custos de aquisição, armazenamento e distribuição gratuita do leite. Cita doutrinadores e tece comentários sobre a matéria às fls. 717 a 721 afirmando que no convênio os participantes tem interesses coincidentes enquanto que no contrato uma parte pretende o objeto do ajuste e a outra a contraprestação correspondente.

2- QUANTO AO FATO GERADOR DO IRPJ e da CSLL

Afirma que tendo a receita característica de ressarcimento de custos de aquisição, armazenagem e distribuição do leite é impossível atribuir ao recebimento dos referidos valores (pagos pelo Estado do Rio Grande do Norte) a ocorrência de fato gerador do Imposto de Renda porque os mesmos não preenchem os requisitos da definição de 'renda e proventos de qualquer natureza' como previsto no art. 153, inciso III da CF/1988.

Transcreve trechos de doutrinadores, o art. 43 e incisos do CTN, fls. 721 a 723, e diz que não auferiu renda como definido no inciso I, pois não cobrou nem recebeu pagamento pelo trabalho ou serviço prestado nem pelo capital (técnico ou financeiro) que porventura tenha aplicado no cumprimento do convênio. Da mesma forma não houve acréscimos em seu patrimônio, inciso II, decorrentes da execução das competências ajustadas. Os pagamentos recebidos de pessoa jurídica de direito público, ao contrário, fazem reconhecer à impugnante a condição de prestadora de serviço sem finalidade lucrativa, como é da natureza das sociedades cooperativas, ainda que se tenha adquirido leite de não associados.

DO IRRF

QUANTO AO FATO GERADOR DO IRRF

Considera ser impossível atribuir aos valores decorrentes dos cheques emitidos pela impugnante sem identificação de beneficiários a condição de pagamentos sem causa uma vez que os pagamentos foram efetuados em moeda corrente aos milhares de fornecedores, em todo o Estado, aos quais era feita a



aquisição do leite in natura, se tratando de pequenos produtores rurais dotados de limitada capacidade intelectual. Portanto, afeitos aos usos e costumes das atividades rurais sem o mínimo de organização profissional, tais fornecedores não emitem documentos de venda, não têm conta bancária e condicionam a entrega de seu produto ao recebimento em moeda.

Por estas razões a impugnante tinha que efetuar os saques em cheques a ela própria nominais, num procedimento cuja aparência de 'pagamento sem causa' pode muito bem ser contraditada com a efetiva distribuição do leite.

3- QUANTO AO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO À SOCIEDADE COOPERATIVA

A impugnante pleiteia lhe seja reconhecido direito ao tratamento tributário amplo que faz jus constitucionalmente e não apenas aos seus atos cooperativos. Sobre o assunto descreve com apoio na doutrina e na legislação de regência às fls. 725 a 733.

4- QUANTO AOS JUROS DE MORA E À MULTA QUALIFICADA DE 150%

Alega que se a fiscalização identificou notas fiscais inidôneas, deixou de fazer prova inconteste da conduta fraudulenta que justificou a aplicação da multa qualificada de 150% com amparo no art. 44, inciso II da Lei 9.430/1996.

A fraude está definida no art. 72 da Lei 4.502/1964 e vem a ser toda ação ou omissão praticada com ardil ou malícia visando impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e, para sua caracterização, cabe à fiscalização o ônus da prova e não meramente a citação como ocorreu no caso.

Simples suspeitas não são suficientes para desfazer a presunção de legitimidade e boa fé que milita em favor do contribuinte. Alega que nem mesmo a falta de documento escrito significa, a priori, que a despesa não possa ser provada, material ou formalmente, seja pela demonstração de que determinado serviço foi prestado efetivamente ou de que determinado bem foi realmente adquirido ou empregado em benefício do contribuinte que suportou o gasto, seja, na segunda hipótese por todos os meios legais bem como os moralmente legítimos como previsto no art. 332 do Código de Processo Civil.

Conclui que pela própria descrição do Auto que transcreve à fl. 734 restou comprovado de que houve, efetivamente, custos de aquisição, armazenamento e distribuição do produto.

5- QUANTO AO CONFISCO

A defesa se reporta à utilização de tributo com efeito de confisco ressaltando a limitação ao poder de tributar contida no inciso IV do art. 150 da CF/1988 e afirmando ser a autuação abusiva e desproporcional ao exigir valores incompatíveis com o patrimônio da autuada e com a sua própria sobrevivência.



Requer a improcedência do lançamento e protesta pela oportunidade de produção de provas em todos os meios admitidos, inclusive sustentação oral durante o julgamento desta impugnação.

A 3ª Turma da DRJ em Recife/PE analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 11-21.835, de 28/02/2008 (fls. 822/834), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2002

**SOCIEDADES COOPERATIVAS. RESULTADOS
TRIBUTÁVEIS.**

É tributável, nos termos da legislação de regência, o resultado decorrente de negociação com terceiros não associados, por representar a prática de atos considerados legalmente não cooperativos.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 2002

IRRF. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA COMPROVADA.

Sujeitam-se à incidência do imposto exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado, assim como os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Evidenciado o intuito doloso do contribuinte, cabível se torna a aplicação da multa de ofício qualificada.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA.

Incabível a argüição de inconstitucionalidade na esfera administrativa visando afastar obrigação tributária regularmente constituída, por transbordar os limites de competência desta esfera, o exame da matéria do ponto de vista constitucional.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002



*JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.
SUSTENTAÇÃO ORAL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.*

Indefere-se, por falta de previsão legal, o pedido para sustentação oral por parte de representante da contribuinte no âmbito da 1ª instância do contencioso administrativo fiscal.

Ciente da decisão de primeira instância em 30/07/2008, conforme Aviso de Recebimento à fl. 841, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 26/08/2008 conforme carimbo de recepção à folha 844.

No recurso interposto (fls. 845/863), a recorrente:

Reclama que o acórdão recorrido não teria levado em conta que o Convênio firmado entre a recorrente e o Governo do Estado do Rio Grande do Norte não seria um contrato de compra e venda. Que quem comprava o leite era o governo estadual, sendo a recorrente mera intermediária, sem obtenção de renda e sem remuneração.

Transcreve cláusulas do convênio, e conclui que os valores recebidos do governo estadual se destinavam exclusivamente a cobrir os custos financeiros da aquisição, do armazenamento e de distribuição gratuita do leite em todos os municípios do Estado. Assim, não teria auferido nenhuma remuneração ou renda que pudesse submetê-la à tributação do IRPJ.

Afirma que os valores recebidos do governo estadual, por força do convênio firmado, para cobertura ou ressarcimento de custos, não preenchem o conceito ou a definição de “renda e proventos de qualquer natureza”, como previsto no art. 153, III, da Constituição Federal.

Tece comentários sobre a distinção doutrinária entre “fim social (finalidade social)” e “objeto social”, e argumenta que, ainda que não tenha sido possível adquirir leite somente de associados, isso não teria o condão de deslegitimar sua finalidade social de sociedade cooperativa.

Sobre o IRF, reitera os argumentos trazidos em sede de impugnação. Considera ser impossível atribuir aos valores decorrentes dos cheques emitidos, sem identificação de beneficiários, a condição de pagamentos sem causa uma vez que os pagamentos foram efetuados em moeda corrente aos milhares de fornecedores, em todo o Estado, aos quais era feita a aquisição do leite *in natura*, se tratando de pequenos produtores rurais dotados de limitada capacidade intelectual. Portanto, afeitos aos usos e costumes das atividades rurais sem o mínimo de organização profissional, tais fornecedores não emitem documentos de venda, não têm conta bancária e condicionam a entrega de seu produto ao recebimento em moeda. Por estas razões, a recorrente tinha que efetuar os saques em cheques a ela própria nominais, num procedimento cuja aparência de ‘pagamento sem causa’ pode muito bem ser contraditada com a efetiva distribuição do leite.

Da mesma forma, reitera os argumentos anteriores acerca do tratamento tributário amplo devido às cooperativas, sobre a impropriedade da multa de ofício qualificada e sobre a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Inicialmente, a recorrente reclama que o acórdão recorrido não teria levado em conta que o Convênio firmado entre a recorrente e o Governo do Estado do Rio Grande do Norte não seria um contrato de compra e venda. Que quem comprava o leite era o governo estadual, sendo a recorrente mera intermediária, sem obtenção de renda e sem remuneração, e que os valores recebidos do governo estadual se destinavam exclusivamente a cobrir os custos financeiros da aquisição, do armazenamento e de distribuição gratuita do leite em todos os municípios do Estado. Assim, não teria auferido nenhuma remuneração ou renda que pudesse submetê-la à tributação do IRPJ.

Examinando os autos, constato que o Convênio nº 004/99 (fls. 441/444), em vigor no ano-calendário 2002, foi firmado de forma a dar continuidade ao assim chamado “Programa do Leite” do governo do Estado do Rio Grande do Norte, o qual desde 1998 se baseou em instrumentos contratuais denominados “Contrato de Compra e Venda de Leite Pasteurizado” (fls. 424/427) e diversos e sucessivos aditivos contratuais descritos pelo Fisco no Termo de Verificação Fiscal à fl. 42.

Naqueles instrumentos anteriores (Contrato de Compra e Venda), o governo estadual era expressamente tido como comprador e a ora recorrente SERCEL como vendedora; o preço ajustado era de R\$ 0,70 (setenta centavos de real) por litro de leite vendido; e a vendedora se obrigava a entregar o leite nas quantidades e locais especificados pelo comprador.

A partir do ano de 2000, com a entrada em vigor do Convênio nº 004/99, as mesmas partes passaram a se identificar como *Primeiro Conveniente* e *Segundo Conveniente*, mas o objeto ainda era o fornecimento de leite, nas quantidades e pontos de distribuição fixados pela Secretaria de Estado da Ação Social. À recorrente competia adquirir, armazenar e distribuir o leite, segundo condições e critérios fixados pelo governo estadual. Quanto ao pagamento, a cláusula segunda (fl. 442) estabelecia que o governo estadual deveria “cobrir ... os custos financeiros da aquisição, do armazenamento e de distribuição gratuita do leite”, e que a ora recorrente deveria “apresentar, mensalmente, ... o valor correspondente aos seus custos financeiros com a aquisição, o armazenamento e a distribuição do leite”. A cláusula quinta (fl. 443), intitulada “DO PREÇO”, estabelece que “O Primeiro Conveniente RESSARCIRÁ o Segundo Conveniente, ou terceiros por litro de leite fornecido”. Imediatamente a seguir, de forma aparentemente contraditória, o parágrafo único da cláusula quinta reza que “O preço do leite a ser entregue pelo Segundo Conveniente será de R\$ 0,70 (setenta centavos de real)”. A contradição a que me refiro reside no fato de que um preço fixo, pré-estabelecido, não se me afigura condizente com ressarcimento ou cobertura de custos, ainda mais em se tratando de produto agropecuário (leite) sujeito à sazonalidade.

Prosseguindo no exame dos documentos acostados aos autos, constato que as notas fiscais/fatura de saída emitidas pela interessada no ano-calendário 2002, às fls. 445 e seguintes, têm como destinatário a Secretaria de Estado da Ação Social, o CFOP 5.12 (venda de mercadorias no estado), referem-se a Leite Pasteurizado tipo “C”, com valor unitário de R\$ 0,76 (com exceção de três notas fiscais, emitidas em 30/11/2002 e em 30/12/2002, cujo valor unitário é de R\$ 0,85).



Considero que há evidências suficientes de que a interessada agia em nome próprio, e não como intermediária, ao adquirir leite de cooperados e de não cooperados para cumprimento do instrumento contratual firmado com a Secretaria de Estado da Ação Social do Governo do Estado do Rio Grande do Norte, independentemente no nome atribuído a esse instrumento. Vejo também evidências da prática de um preço pré-fixado, o que, conforme anteriormente observado, não condiz com a alegação de ressarcimento de custos.

Finalmente, no que toca a este aspecto, ressalto que, ainda que se pudessem tomar por verdadeiras as afirmações da recorrente, de que não teria auferido qualquer resultado positivo nas operações com leite para cumprimento do convênio, essa alegada verdade deveria estar respaldada documentalmente, mediante a comprovação dos custos e despesas escrituradas em sua contabilidade. Se, de fato, não houvesse auferido resultado positivo, não haveria base positiva para a imputação do IRPJ nem da CSLL. Ao contrário, a base de cálculo apurada pelo Fisco passa pela adição à base tributável de custos e despesas não comprovadas ou em desacordo com o regime de competência. A recorrente não traz argumentos específicos que pudessem desconstituir o mérito das adições efetuadas pelo Fisco, as quais devem ser mantidas. Assim, não procedem as alegações de inexistência do fato gerador para o IRPJ e a CSLL.

A recorrente requer o adequado tratamento, amplo, por sua ótica, devido às sociedades cooperativas. Entendo que esse tratamento deve ser aquele estabelecido por lei, a saber, de não incidência tributária para os atos cooperativos e de tributação em igualdade de condições com as demais pessoas jurídicas para os atos praticados com não cooperados, ou seja, atos não cooperativos.

A recorrente não nega que, para cumprimento do convênio firmado, tenha adquirido leite de cooperados e de não cooperados, sendo que destes últimos em montante muito superior ao dos primeiros. E tenho que foi muito feliz a Autoridade Julgadora em primeira instância, ao esclarecer que as sociedades cooperativas são constituídas, nos termos da Lei nº 5.764/1971, para prestar serviços aos associados. Estaria (como está) perfeitamente dentro do conceito de ato cooperativo, fora da incidência tributária, a aquisição de leite de cooperados para fornecimento a terceiros, independentemente de se tratar de venda ou convênio. Porém, no momento em que se adquire leite de produtores não cooperados para fornecimento a terceiros igualmente não cooperados, não se há de cogitar tratar-se de atos cooperativos, mas de atos sujeitos normalmente à incidência tributária, igualando-se, neste sentido, às demais pessoas jurídicas. Por certo que o convênio firmado ou mesmo o contrato de compra e venda, em anos anteriores, não descaracteriza a sociedade como cooperativa. Mas impõe-se a distinção e segregação, estabelecida em lei e aplicada pelo Fisco, dos atos cooperativos dos não cooperativos, e as considerações doutrinárias acerca da distinção entre *fim social (finalidade social)* e *objetivo social (objeto social)*, tecidas pela recorrente, não têm o condão de afastar a tributação que recai sobre os atos não cooperativos.

Acerca do Imposto de Renda na Fonte, a tributação foi feita com base no art. 674 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), a seguir transcrito:

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).



§1ª A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

§2ª Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §2º).

§3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §3º).

A tributação incidiu sobre os valores dos cheques emitidos pela interessada, para os quais não foi possível identificar os beneficiários ou, mesmo quando possível, não restou comprovada a causa que motivou os pagamentos. Em grande parte dos casos, os cheques eram nominais à própria interessada, que os sacava em espécie, “na boca do caixa”.

Em sua defesa, a recorrente considera ser impossível atribuir aos valores decorrentes dos cheques emitidos, sem identificação de beneficiários, a condição de pagamentos sem causa uma vez que os pagamentos foram efetuados em moeda corrente aos milhares de fornecedores, em todo o Estado, aos quais era feita a aquisição do leite *in natura*, se tratando de pequenos produtores rurais dotados de limitada capacidade intelectual. Portanto, afeitos aos usos e costumes das atividades rurais sem o mínimo de organização profissional, tais fornecedores não emitem documentos de venda, não têm conta bancária e condicionam a entrega de seu produto ao recebimento em moeda. Por estas razões, a recorrente tinha que efetuar os saques em cheques a ela própria nominais, num procedimento cuja aparência de ‘pagamento sem causa’ poderia muito bem ser contraditada com a efetiva distribuição do leite.

De se ver que a recorrente admite que os pagamentos foram efetivamente realizados, bem assim a ausência de meios para a identificação dos beneficiários, o que caracteriza perfeitamente a hipótese de incidência do art. 674, acima transcrito. Quanto a serem também caracterizados como *sem causa*, nos termos do § 1º do mencionado dispositivo legal, é circunstância cumulativa à primeira. De fato, não se há de cogitar da identificação de causa de um pagamento, se inexistente a identificação de seu beneficiário nem qualquer documento que comprove a operação.

Quanto à alegação de se trataria de operações pagamento pela aquisição de leite a pequenos produtores rurais, pessoas de baixo grau de instrução (ou, nos dizeres da recorrente, de limitada capacidade intelectual), os quais não emitem documentos de venda nem têm conta bancária, devo dizer que o mesmo não se aplica à recorrente, sociedade bem estruturada, com receita anual superior a R\$ 50 milhões, que bem poderia e deveria providenciar, ao menos, recibos com o produto adquirido, respectivo valor e a identificação de nome e CPF do vendedor. Em que pese não ser esse o documento fiscal exigido pela legislação, já seria um princípio de prova em favor das alegações da recorrente.

Finalmente, quanto à alegação de que os aparentes pagamentos sem causa poderiam ser contraditados com a efetiva distribuição do leite, cabe observar que os pagamentos e as operações que lhes deram causa devem ser comprovados individualizadamente, e não de forma global e genérica, como pretende a recorrente. Acrescento ainda que a efetiva distribuição do leite, ao menos nos montantes contratados, foi questionada pelo próprio contratante (Governo Estadual), mediante a instalação de Comissão Especial e, posteriormente, de Comissão Parlamentar de Inquérito na Assembleia Legislativa, a qual teria chegado à conclusão, mencionada no Termo de Verificação Fiscal (fl. 44), de que o

Governo do Estado teria pago à CERSEL por uma quantidade de leite efetivamente não recebida.

Pelo exposto, considero correto o acórdão recorrido, que manteve as exigências de IRPJ, CSLL e IRF.

Ao lançamento foi aplicada multa proporcional qualificada (150%), justificada pelo Fisco nos seguintes termos (fl. 11): "... considerando a conduta fraudulenta quando, a fim de acobertar as saídas de recursos sem comprovação, o contribuinte utilizou-se de notas fiscais inidôneas, conforme item 6.1 do Termo de Verificação Fiscal anexo, ocasionando, intencionalmente, a redução significativa do resultado tributável".

Em sua defesa, desde a fase impugnatória, a recorrente alega que, se a fiscalização identificou notas fiscais inidôneas, teria deixado de fazer prova incontestes da conduta fraudulenta que justificou a aplicação da multa qualificada.

Eis o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua redação vigente à época do lançamento:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

[...]

Observe-se que a Lei nº 11.884/2007 introduziu alterações na redação do art. 44, acima, pelo que a multa de 150% passou a ser prevista pelo § 1º, e não mais pelo inciso II. As hipóteses de sua aplicação, no entanto, restaram inalteradas, sempre que presente alguma das situações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. O art. 72, abaixo transcrito, é relevante para a solução da lide:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Os fatos apurados pelo Fisco, descritos à fl. 63 (item 6.1 do Termo de Verificação Fiscal), podem ser assim resumidos:

Mediante o item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 007 (fl. 242), a fiscalizada foi intimada a apresentar três notas fiscais, escrituradas a débito da conta de resultado 3.1.8.01.030-6 – Material Aplicado em Obras (fls. 600 e 577): (i) NF 061, emitida

por Globo Embalagens Ltda., R\$ 2.446.115,00, escriturada em 02/05/2002; (ii) NF 062, emitida por Globo Embalagens Ltda., R\$ 2.554.775,00, escriturada em 15/06/2002; e (iii) NF 0157, emitida por Renilton Macedo da Costa, R\$ 4.920.125,00, escriturada em 20/07/2002.

Os documentos fiscais não foram apresentados pela então fiscalizada. Nas palavras do Fisco (fl. 63): “Em resposta (fls. 250/251), o contribuinte apenas afirma que a conta contábil Cersel Natal (1.1.12.146-6) foi criada para escriturar os valores sem documentos, deixando subentendido a inexistência das notas fiscais referidas”.

A fiscalização efetuou diligência no endereço cadastral da firma individual Renilton Macedo da Costa, constatando tratar-se de residência onde a pessoa do Sr. Renilton é desconhecida. Acrescenta ainda que, desde o ano-calendário 2002, as DIPJs são entregues na condição de inativa.

Sobre a empresa Globo Embalagens Ltda., o Fisco informa que somente a DIPJ do ano-calendário 2000 foi entregue e, ainda assim, na condição de inativa.

A conclusão do Fisco é, então, de que “... a contabilização daqueles valores correspondentes às supostas aquisições das empresas Globo Embalagens Ltda. e Renilton Macedo da Costa, baseou-se em documentação inexistente ou inidônea”.

Ora, a distinção entre um lançamento contábil lastreado por documentação inexistente e outro, baseado em documentação inidônea, é relevante. Nesta última hipótese, a documentação existe e sua inidoneidade foi comprovada, a ensejar não apenas a glosa do custo/despesa, mas também a aplicação da multa qualificada de 150%. Na primeira hipótese, inexistindo o documento comprobatório do lançamento contábil, é de se glosar o custo/despesa, mas a multa a ser aplicada seria de 75%, desde que inexistente qualquer outra circunstância que demonstre o intuito doloso de reduzir o resultado tributável.

Entendo que o caso concreto sob análise se aproxima da hipótese de documentação inexistente. Embora o histórico dos lançamentos contábeis mencione o número das notas fiscais, esses documentos não foram trazidos a lume, quer pelo contribuinte, quer pelo Fisco. A diligência empreendida pela fiscalização no domicílio tributário de uma das empresas que supostamente teriam emitido uma das notas fiscais somente comprovou que a empresa nunca operou naquele endereço, mas não sua inexistência de fato, nem sua incapacidade operacional em qualquer tempo. Quanto à outra empresa, não há notícia de qualquer diligência. Acrescento, ainda, que o fato de essas empresas apresentarem DIPJ na condição de inativas é indício a ser somado aos demais, porém insuficiente para afirmar a fraude.

Assim, não vislumbro nos fatos descritos e comprovados força suficiente para manter a multa no percentual em que aplicada, e considero que deva ser reduzida ao patamar de 75%, o que se aplica igualmente ao IRPJ, à CSLL e ao IRF.

Ao final de seus argumentos, a recorrente se reporta à vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, ressaltando a limitação ao poder de tributar contida no inciso IV do art. 150 da CF/1988 e afirmando ser a autuação abusiva e desproporcional ao exigir valores incompatíveis com o patrimônio da autuada e com a sua própria sobrevivência.

Sobre essa matéria, deve ser trazida à colação a súmula nº 2 do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, aplicável por força do § 4º do art. 72 do Anexo II do Regimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256/2009:



Súmula 1ª CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Adicionalmente, é de se mencionar o art. 62 do Anexo II do citado RICARF, a seguir transcrito:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Fica evidenciada, desta forma, a incompetência deste colegiado para apreciar alegações de inconstitucionalidade.

Em conclusão, por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário para reduzir a multa aplicada de 150% para 75%, mantidos os demais aspectos da exigência.


WALDIR VEIGA ROCHA – Relator