



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

Processo n° 10469.729813/2011-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.351 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2018
Matéria IRPJ e Reflexos
Recorrente EMVIPOL - EMPRESA DE VIGILÂNCIA POTIGUAR LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2007

PRAZO DE DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O prazo para a constituição de crédito tributário, quando não há pagamento antecipado de tributo, ou quando configurado dolo, é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Em havendo pagamento, o prazo extingue-se após cinco anos, a partir da data do fato gerador, conforme o § 4º do art. 150 do mesmo diploma legal. NO caso concreto, seja pelo dolo ou seja pela falta de recolhimento do tributo, não há o que se falar em transcurso do prazo decadencial.

GLOSA DOS CUSTOS. DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS. Correta a glosa de custos referente a notas fiscais comprovadamente inidôneas que não tiveram a regularidade das operações mercantis provadas por documentação hábil e idônea. CSLL reflexa. Cabe ao contribuinte manter a prova da regularidade da sua escrituração.

SONEGAÇÃO. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. Estando devidamente demonstrado nos autos que a conduta do contribuinte se qualifica como sonegação ou fraude, nos termos dos art. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, é de se aplicar a multa de ofício na forma qualificada, nos termos da legislação específica.

O que se verificou no caso concreto foi um verdadeiro esquema fraudulento que se utilizava de notas frias, clonadas, inexistentes ou vencidas. Um sistema de lançamento de despesas inexistentes, declarando relações comerciais inexistentes. Trata-se de típico caso em que não restam dúvidas sobre a atuação fraudulenta e dolosa das Recorrentes, com o nítido objetivo de sonegar tributos ou ocultar pagamentos a destinatários desconhecidos.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. Incabível a aplicação

concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. Dada à íntima relação de causa e feito, o entendimento adotado para o lançamento matriz estender-se-á ao lançamento reflexo.

IRRF. PAGAMENTO À BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PAGAMENTO SEM CAUSA. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas nos casos em que não seja identificado o seu beneficiário ou comprovada a sua causa ou operação.

Outrossim, como restou claro que as notas fiscais glosadas eram inidôneas, a existência de respaldo financeiro não tem o condão de desconfigurar a ocorrência da infração.

Entretanto, o inverso é verdadeiro. ou seja, a inexistência de suporte financeiro ou contábil para o pagamento, por consequência lógica, desconfigura a ocorrência da infração.

Isto porque, o diligente deixou claro que nas tabelas indicadas nos itens 11 e 16 da sua diligência, não havia respaldo financeiro ou contábil para os pagamentos, tratando-se de um passivo inexistente. Assim, não há como se exigir IRRF incidente sobre pagamento a beneficiário não identificado se os pagamentos efetivamente não existira. Lançamento parcialmente procedente.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. UTILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. ATO PRATICADO COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. INTELIGÊNCIA DO ART. 135, III, DO CTN. Responde pelos créditos tributários os sócios da pessoa jurídica quando tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Carece de verdade a alegação recursal na medida em que, como ficou claramente demonstrado na decisão recorrida, os sócios mantiveram os poderes durante o período de ocorrência dos fatos geradores.

JUROS SOBRE MULTA. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÕES ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR. Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas

suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Lançamento parcialmente procedente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a arguição de decadência e o pedido de diligência para, no mérito, dar parcial provimento aos recursos voluntários, afastando da exigência, tão somente, o IRRF incidente sobre o pagamento a beneficiário não identificado, nos termos do voto do Relator. Por maioria de votos: i) dar provimento aos recursos em relação ao afastamento da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves; ii) negar provimento aos recursos relativamente aos juros sobre a multa de ofício. Vencida a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (Vice-Presidente), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em Recife (PE) que julgou improcedente a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte, para manter o crédito tributário exigido.

Trata-se de auto de infração lavrado contra o contribuinte ora identificado, referente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, através dos quais se constituiu crédito tributário, referente aos anos-calendário de 2006 e 2007, no valor total de R\$ 11.345.652,45, incluídos multa de ofício qualificada (150%) e juros de mora.

Conforme termo de procedimento fiscal, “no lançamento referente ao IRPJ, estimado com base no lucro real anual (fls. 1994/1996), encontram-se registradas as seguintes infrações, ao final tipificadas: “001 – CUSTOS DE BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS. COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE CUSTOS” e 002 – “MULTA OU JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA”. No lançamento por meio do qual se exigiu o IRRF (fls. 2027/2029), a infração apontada é a seguinte: “001 – PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO

IDENTIFICADO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO/PAGAMENTO SEM CAUSA”.

A contribuinte “optou pelo lucro real anual. Os balancetes de suspensão ou redução consideraram os custos glosados, de modo que se tornou necessário efetuar um ajuste, para excluí-los. Foram considerados os valores de IRPJ e de CSLL recolhidos, compensados e/ou parcelados. Aplicou-se a multa de 50% sobre as estimativas não recolhidas”.

Às fls. 2.059/2.060 dos autos – **Termo de Sujeição Passiva Solidária** de MARINO EUGÊNIO DE ALMEIDA, inscrito no CPF de nº 200.083.684-49.

Às fls. 2.061/2.062 dos autos – **Termo de Sujeição Passiva Solidária** de ELBA DE MOURA ALVES, inscrita no CPF de nº 013.849.293-04.

Às fls. 2.063/2.064 dos autos – **Termo de Sujeição Passiva Solidária** de MARLI ALVES BEZERRA GABRIEL inscrita no CPF de nº 523.964.364-49.

Ciente da autuação fiscal, os interessados apresentaram **IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA, trazendo as seguintes razões:**

Impugnação (01) apresentada em 11/02/2012 (fls.2.112/2.127) por - MARINO EUGÊNIO DE ALMEIDA, ELBA DE MOURA ALVES e MARLI ALVES BEZERRA GABRIEL:

1. DA INAPLICABILIDADE DO ART. 135, INC. III DO CTN: Afirma que as impugnantes não possuíam as atribuições no tocante a gerencia, direção ou representação da sociedade empresária, à época da ocorrência dos fatos jurídicos, de vez que haviam transferidos seus poderes a terceiros mediante instrumento publico de mandato, projetasse clarividentes a impossibilidade de subsunção do art. 135, inc. III do CTN para fins de responsabilização pessoal daqueles em face dos critérios tributário lavrados ante a pessoa jurídica.
2. DA CARÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA PRÁTICA DE ATOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS. Diz que "a fiscalização não comprou a prática dolosa elencada no CTN, art. 135, inc. III e que "as impugnantes não ostentavam poderes de gerencia, direção ou representação da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos jurídicos tributários, eis que haviam transferido suas atribuições societárias através de procuração pública em favor de terceiros, assim que, igualmente, não se observa participação alguma dessas pessoas físicas no que diz respeito às condutas supostamente fraudulentas do entendimento do fisco".
3. DA CARÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO: Afirma que “o ato administrativo é nulo, e por ser nula a imputação de responsabilidade tributária aos impugnantes pelos débitos fiscais da pessoa jurídica afeiçoa-se natimorto, não podendo, por conseguinte, produzir quaisquer efeitos, eis que ausente está a fundamentação do termo de sujeição passiva solidária”.
4. DA CARÊNCIA DE CIENTIFICAÇÃO AO SUJEITO PASSIVO ACERCA DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO: Argumenta que “os apontados responsáveis solidários passam a tecer comentários a respeito da norma inculpada no art. 135, III, do CTN, reafirmando o que já anteriormente disseram quanto à falta de poderes de direção ou

gerência e asseverando que a fiscalização não demonstrou o fato em virtude do qual lhes imputou a responsabilidade solidária pelos débitos da sociedade. Não teria logrado êxito em comprovar a atuação com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos por parte dos impugnantes, donde se afiguraria eivado de ilegalidade e inconstitucionalidade os Termos de Sujeição Passiva Solidária diante da ausência de demonstração do pressuposto fático apto a embasar a aplicação do art. 135, III, do CTN, “tanto à força da carência de motivação que macula o ato administrativo, porquanto ofender diretamente a Constituição Federal, art. 93, inc. X.” (reproduz escólios doutrinários e decisões judicial e administrativa a respeito do tema), além de macular o art. 5º, LIV e LV, do mesmo Texto Magno. Aduzem, outrossim, que não lhes foi conferida a devida ciência quanto ao procedimento de fiscalização instaurado pelo Fisco, tampouco foram instados a prestar informações ou apresentar documentos relativos ao fato tributário analisado, o que feriria o art. 3º da Lei n.º 9.784, de 1999”.

5. Requereu o provimento da impugnação apresentada para declarar a inexistência de relação jurídica de sujeição passiva solidária.

Impugnação (02) apresentada em 12/02/2012 (fls.2.151/2.169) – EMVIPOL - EMPRESA DE VIGILÂNCIA POTIGUAR LTDA, apresentando as seguintes razões:

1. DA DECADÊNCIA DO IRRF: Diz que “em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/10/2006, à fiscalização não poderia lançar o IRRF em 13/12/2011 (data da ciência do lançamento), uma vez que o seu vencimento sobre pagamentos a beneficiários não identificados se dá no dia do próprio pagamento, conforme estabelece o § 2º da Lei n.º 8.981, de 1995. Assim, logo a partir do dia seguinte o Fisco poderia efetivar o lançamento. Considerando esse dia como o prazo inicial do lapso decadencial, os fatos geradores ocorridos em data anterior a 13/12/2006 estavam alcançados pela decadência (fundamenta-se em ementas do então Conselho de Contribuintes). A contagem do prazo inicia-se com a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Mesmo que se desejasse deslocar a contagem inicial para o termo previsto no art. 173, I, do CTN, não seria possível, ante a ausência de dolo, fraude ou simulação”.
2. DO O IRPJ e a CSLL: Afirma que “de acordo com a própria descrição dos fatos, a impugnante deixou de comprovar custos referentes a indenizações e aviso prévio, sendo o valor não comprovado considerado como pagamento a beneficiário não identificado e mesmo assim glosado por falta de comprovação documental do valor registrado. O fato de registrar em sua escrituração contábil fatos que não logra comprovação não significa que se serviu de documentos inidôneos para reduzir a base tributável do IRPJ e CSLL ou mesmo que os pagamentos foram realizados sem justa causa ou a beneficiário não identificado. Sem qualquer base lógica, o Fisco desqualificou os pagamentos efetuados através da conta Caixa (Caixa Geral), instituindo verdadeira proibição para a

utilização de numerário (dinheiro em espécie ou de contado) pelas empresas. Em outras palavras, as empresas somente poderiam realizar pagamentos através dos bancos (cheque, TEF, DOC etc.)”.

3. DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE: Diz que “Não se afigura legal ou razoável, sob pena de ofensa aos postulados do confisco e da capacidade contributiva, haver nova constituição de crédito tributário sobre os mesmos fatos geradores. A tributação da dos custos glosados não pode conviver com a tributação IRRF sobre os mesmos fatos albergados pelo art. 674 do RIR/99. Uma vez realizada a glosa de custos, resta observado que tais valores não foram levados à tributação. Logo, tais valores foram destinados a finalidades diversas daquelas registradas no sistema contábil. Assim, estariam livres para serem utilizados pela empresa ou até mesmo distribuídos aos sócios, que deles fariam o que lhes aprouvesse, inclusive pagamentos. Por outro lado, a glosa de custos enseja a adição ao lucro líquido da impugnante para a determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. O comando do art. 674 do RIR/99 (art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995) destina-se a valores pagos pela empresa que estejam regularmente insertos em sua escrituração contábil. Quanto aos valores mantidos à margem desta, restaria ao Fisco, quando determinados, tributá-los exclusivamente pelo IRPJ (reproduz ementa de decisão do Conselho de Contribuintes para fundamentar o seu entendimento). O equivocado raciocínio da fiscalização leva ao tratamento dos recursos como sendo de fatos geradores distintos: um, a inexistência de custos, pela falta de comprovação, e outro, os pagamentos não comprovados pelo fisco”.
4. DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DO IRRF – ILEGALIDADE: Afirma que o presente lançamento, ao promover forte majoração da base de cálculo sob a rubrica de “ajustamento”, aplicando, embora não citando, as disposições do art. 20 da Instrução Normativa – IN SRF n.º 15/02, ofende frontalmente o art. 61 da Lei n.º 8.981/95, o art. 97, do CTN e a Constituição Federal. O art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995, consignou que “cabe” o ajustamento da base de cálculo, porém não definiu em que termos, condições e patamar. O termo “podendo” constante da referida norma legal não é idêntico a “devendo”. Ademais, a elevada alíquota de 35% aplicada na quantificação do referido tributo pode perfeitamente acomodar um ajustamento da base de cálculo para baixo. E que a carga tributária originária, considerando a base de cálculo ajustada na forma do presente lançamento, chega ao patamar de aproximadamente 54% do volume de crédito. Essa situação fictícia é demasiadamente imoral”.
5. DA MULTA ISOLADA – IMPOSSIBILIDADE: Afirma que “o lançamento traz a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, numa autêntica repetição de sanção tributária. Depois, como se observa da prescrição dos incisos I e II, *caput*, e dos incisos I, II, III e IV, § 1º, do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, as hipóteses de aplicação previstas para ambas as multas são diferentes e excludentes, não comportando aplicação conjunta. A jurisprudência do Conselho de Contribuintes tem afastado a aplicação de lançamento concomitante das referidas multas”.

6. DA MULTA AGRAVADA – INEXISTÊNCIA DE FRAUDE: Diz que “diante dos aspectos fáticos e probatórios arrolados no lançamento, não logrou a fiscalização demonstrar que a impugnante praticou qualquer das condutas típicas para a majoração da penalidade aplicável. A sua conduta em nenhum momento foi fraudulenta ou em conluio com qualquer pessoa para lesar o fisco. Pelo contrário, a sua atividade era perfeitamente lícita e praticada às claras, não tendo a mesma, em qualquer momento, se furtado a prestar ao fisco informações sobre seus negócios ou sobre a sua pessoa. Deve-se individuar a pessoa que pratica o ato ilegal ou fraudulento. Não se pode atribuir de forma genérica aos sócios tal prática”.
7. DA NÃO EXIGÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA: Afirma que “a exigência de juros sobre a multa de ofício, quando da atualização do crédito tributário exigido, é inaplicável em razão da ausência de previsão legal, pois o art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, bem como o art. 161 do CTN, preveem a incidência dos juros Selic apenas sobre o montante do tributo devido, mas não sobre a penalidade pecuniária. São assim as manifestações adotadas por diversas Câmaras do antigo Conselho de Contribuintes”.
8. Requereu a procedência da impugnação apresentada.

O Acórdão ora Recorrido (11-36.952 - 4ª Turma da DRJ/REC) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007.

DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS. GLOSA DOS CUSTOS CORRESPONDENTES.

Impõe-se a glosa dos custos respectivos quando não comprovados ou se encontrarem amparados por notas fiscais inidôneas.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

A omissão do contribuinte quanto ao recolhimento das estimativas mensais sujeita-o à multa isolada de que trata o art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, na redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARCELAS MENSAS DE ESTIMATIVAS. MULTA PROPORCIONAL.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE

É cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao tributo devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

SONEGAÇÃO. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Estando devidamente demonstrado nos autos que a conduta do contribuinte se qualifica como sonegação ou fraude, nos termos dos art. 71 e 72 da Lei n.º

4.502, de 1964, é de se aplicar a multa de ofício na forma qualificada, nos termos da legislação específica.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL.

Dada à íntima relação de causa e feito, o entendimento adotado para o lançamento matriz estender-se-á ao lançamento reflexo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 2006, 2007

IRRF. PAGAMENTO À BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas nos casos em que não seja identificado o seu beneficiário ou comprovada a sua causa ou operação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

PRAZO DE DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O prazo para a constituição de crédito tributário, quando não há pagamento antecipado de tributo, é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Em havendo pagamento, o prazo extingue-se após cinco anos, a partir da data do fato gerador, conforme o § 4º do art. 150 do mesmo diploma legal.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. UTILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. ATO PRATICADO COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. INTELIGÊNCIA DO ART. 135, III, DO CTN.

Responde pelos créditos tributários os sócios da pessoa jurídica quando tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Entendeu a turma julgadora, “que sobre o tema da inidoneidade das notas fiscais, considera-se inidônea a nota fiscal cujas informações nela registradas não coincidem com a operação mercantil de fato realizada. *Grosso modo*, também se diz inidônea aquela

elaborada com a finalidade de documentar operação mercantil que nunca existiu, ou seja, aquela que apresenta uma declaração inexata, que não está em conformidade com os fatos por ela supostamente revelados. É como entende o senso comum, mas também o próprio legislador (Art. 87 do Regulamento do ICMS do Estado de Pernambuco, aprovado pelo Decreto n.º 14.876, de 1991). Tem-se que a fiscalização considerou inidôneas notas fiscais que teriam formalizado inúmeras aquisições a diversas pessoas jurídicas”.

Acerca da incidência do IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados, considerou a turma julgadora que *in casu*, a própria impugnante não contesta tenha havido saída de numerário do Caixa da pessoa jurídica. Como tais saídas não se destinaram, pelos motivos já aqui mencionados, a seus fornecedores – ou seja, conforme dito no Relatório Fiscal, houve pagamentos, mas não se sabe a quem ou não se comprova a operação ou a sua causa –, restou à fiscalização exigir o imposto que deveria ter sido retido na fonte, em conformidade com o disposto no art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995”.

Ciente da decisão do Acórdão em 07/07/2008 (fls. 1966), o interessado -

EMVIPOL - EMPRESA DE VIGILÂNCIA POTIGUAR LTDA apresenta **Recurso Voluntário** em 16/06/2012 (fls. 2.200/2.233), trazendo em seu bojo praticamente as mesmas razões de direito apresentada em sede de impugnação, diferenciando-se apenas nos seguintes tópicos:

1. DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ/CSLL: Diz que "o lançamento fiscal implementou-se com base nas declarações proferidas por sujeitos interessados no processo não ostenta substrato jurídico a lhe conferir sustentação, uma vez que os depoimentos não foram devidamente complementados por meio de outros aspectos fáticos a atestar sua idoneidade".
2. DA ILEGALIDADE DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DO IRRF. ILEGALIDADE: Diz que "pelo princípio da legalidade tributária, os atos normativos infra legais devem ser apenas complementar a legislação tributária, não podendo inovar no universo jurídico, veiculando normas que extrapolem sua balizas, para ilegalmente modificar o texto legal em prejuízo do contribuinte, majorando a base de calculo imposta pela lei, no caso, pelo art. 61 da lei nº 8.981/95, que considerou como rendimento líquidos para efeito de incidência do IRRF os pagamentos a beneficiários não identificados e sem justa causa”.

Recurso Voluntário (02) - (MARINO EUGÊNIO DE ALMEIDA, ELBA DE MOURA ALVES e MARLI ALVES BEZERRA GABRIEL) em 16/07/2012 (fls. 2.251/2.271), alegando as mesmas razões trazidas em sua impugnação administrativa.

Às fls. 2.290/2.299 dos autos – **Despacho nº 1102000.171/ 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária** – da 3ª Turma Especial/ 4ª Câmara do CARF – **CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA** para:

“verificar e atestar, de forma fundamentada e conclusiva, à luz da contabilidade e de documentos financeiros da Contribuinte, especialmente extratos bancários, se houve e quando houve o pagamento dos lançamentos mencionados no item 23 do Termo de Verificação Fiscal e que foram classificados nas contas denominadas “FORNECEDORES NACIONAIS” e “CAIXA”. Necessário verificar em que condições a conta caixa foi “abastecida” para realizar os alegados pagamentos, mediante informação (e consulta à documentação correspondente) sobre quais foram os lançamentos que permitiram à conta caixa efetuar os pagamentos”.

Às fls. 5294/5300 – **TERMO DE DILIGÊNCIA - INFORMAÇÃO FISCAL**: Conclusão: *“os pagamentos discriminados nos lançamentos contábeis constantes nos itens 10 e 12 deste relatório, os quais referem-se à escrituração de pagamentos referentes a notas fiscais consideradas inidôneas por esta fiscalização, foram realizados a partir da conta CAIXA GERAL, a qual, com base na escrituração contábil do contribuinte e nos extratos bancários do período, possuía suporte para realização dos mesmos”.*

Por sua vez, no que se refere aos demonstrativos indicados nos itens 11 e 16 do referido relatório, o diligente concluiu que a Recorrente não possuía respaldo financeiro para realizar os referidos pagamentos.

Às fls. 5310/5317 – **MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE**, trazendo as seguintes razões:

1. “Na análise dos documentos apresentados, assevera que a conta CAIXA GERAL, no ano-calendário de 2006, recebia os cheques sacados pelo contribuinte, em valores referentes a vários cheques, para em seguida serem escrituradas as saídas para pagamentos de despesas”;
2. “De plano se nota a imprecisão das afirmações e mesmo dos exames realizados. Veja-se que, de modo genérico, alude ao saque de vários cheques, sem trazer qualquer confrontação com os valores lançados nos extratos bancários — que lhes foram entregues por completo—, não atendendo assim ao solicitado na resolução do CARF: “verificar e atestar, de forma fundamentada e conclusiva, à luz da contabilidade e documentos financeiros do Contribuinte, especialmente extratos bancários, se houve e quando houve o pagamento dos lançamentos”.
3. “No mínimo haveria o auditor, de modo a aclarar (verificar e atestar fundamentada e conclusivamente) quais os cheques sacados, sua origem, em que datas e valores e fazer as correspondências entre saques e ingressos no CAIXA GERAL. Somente assim, pela convergência dos fatos, poderia demonstrar sua alegação da forma de se proceder com os pagamentos”
4. “O fato da recorrente não responder às intimações não é suficiente para assegurar que esta realizou os pagamentos. Igualmente o fato de ter negado a realização dos pagamentos. No caso sob testilha caberia a autuante/diligenciador na comprovação da realização dos pagamentos, o que não fez por ocasião do lançamento nem no procedimento diligencial. Logo, se não logra provar a existência dos pagamentos, resta à inexistência. É o que exsurge das constatações apresentadas”.

5. “não basta à fiscalização suscitar a observância das menores irregularidades formais na emissão das notas fiscais utilizadas pela contribuinte para comprovar sua escrituração fisco contábil ou mesmo declarações de pessoas ligadas as emitentes de que não procederam com os negócios pelos documentos representados, para configurar a inidoneidade da nota fiscal; antes, exsurge inexoravelmente necessário que o Fisco produza a demonstração de que a operação traduzida no documento fiscal verdadeiramente não ocorreu, circunstância esta que, em verdade, não se vê *in casu*”.
6. “*In casu*, não se pode fugir à conclusão de que o lançamento fiscal implementou-se com base informações obtidas pelo agente tributário, de cunho alheio às possibilidades de atuação ou mesmo influência da recorrente, não ostentando substrato jurídico a lhe conferir eficácia, uma vez que não foram devidamente complementados por meio de outros aspectos fáticos a atestar sua idoneidade. Meras ilações, desacompanhadas de elementos comprobatórios, não podem fundamentar a ocorrência do fato gerador e da sujeição passiva”.
7. “De toda sorte, é de se observar que a inidoneidade do documento fiscal não impede a sua utilização e aceitação como meio de prova do acontecimento da operação mercantil, especialmente na hipótese de que o adquirente do produto ou serviço formalizado por meio de nota fiscal “fria” apresente-se de boa fé”.
8. Requereu o acolhimento da presente manifestação para confirmar as razões expendidas no recurso voluntário.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Da análise dos autos é fácil constatar que os Recursos Voluntários apresentados constituem-se em repetições dos argumentos utilizados em sede de impugnação, salvo alguns poucos novos tópicos que, em verdade, acabam por repetir e reafirmar a tese sustentada pelo contribuinte, as quais foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, excepcionando-se da decisão recorrida, tão somente, a decisão quanto à aplicação concomitante da multa isolada e de ofício, que analisarei em seguida.

7. Em face do lançamento de ofício, compareceram aos autos, dentro do prazo legal de impugnação, tanto os assim apontados responsáveis tributários, quanto a própria contribuinte autuada. Como a higidez do ato administrativo do lançamento é condição sine qua non à responsabilização de terceiros pelo crédito tributário lançado, passamos a apreciar, por primeiro, as razões de defesa aviadas pela EMVIPOL, para, somente ao depois, enfrentar os motivos que levaram a fiscalização a ampliar a sujeição passiva da obrigação tributária ora em debate.

A IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELA EMVIPOL

8. A fiscalização promoveu a glosa de custos cuja regularidade não foi comprovada e da qual resultou a exigência de parte do crédito tributário constituído (IRPJ, CSLL e multa isolada por estimativas não pagas). A exigência do IRRF fundamenta-se na constatação de que pagamentos foram realizados a beneficiários não identificados. Os custos glosados decorreram de dois fatos: da escrituração a maior de valor apropriado a título de indenizações e de aviso prévio e da inidoneidade de notas fiscais que formalizaram as supostas aquisições de mercadorias a diversas empresas. Com exceção da multa isolada que incidiu sobre os valores devidos por estimativa, a penalidade aplicada nos autos o foi na forma qualificada.

Da decadência

9. Em sua defesa, alega a impugnante, em caráter preliminar, que, em relação a fatos geradores do IRRF ocorridos ao longo do ano-calendário de 2006 (pagamentos a beneficiários não

identificados), o início da contagem do prazo decadencial se deu no próprio dia da ocorrência do fato gerador, de sorte que aqueles ocorridos até 13/12/2006 já estariam fulminados pela decadência na data em que foi cientificado do lançamento, o que ocorreu em 13/12/2011.

10. O IRRF é tributo sujeito a lançamento por homologação, de modo que, como regra geral, o termo a quo do prazo decadencial é a data em que se verifica a ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, excetuadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação ou aquela em que o contribuinte nada recolhe a título deste imposto, quando, então, o início do prazo em referência passa a ser o primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do mesmo diploma legal. Considerando que nada se recolheu a título de IRRF, bem como que dolosa foi a conduta perpetrada pela contribuinte (é o que adiante se sustentará), o termo a quo do prazo decadencial, quanto aos fatos geradores ocorridos durante todo o ano-calendário de 2006 (primeiro período-base da autuação), passou a ser o primeiro dia útil de 2007 (a data de recolhimento do IRRF é data do próprio pagamento a beneficiário não identificado, em conformidade com o disposto no art. 70, I, “a”, item 2, da Lei n.º 11.196, de 2011), de forma que só se extinguiu no mesmo dia do ano-calendário de 2012. Como a data da ciência do lançamento se deu em momento anterior (em 13/12/2011), ainda não havia decaído o direito da Fazenda Pública de lançar o IRRF e acréscimos.

11. Em que pese a tese defendida escorar-se em decisões emanadas do então Conselho de Contribuintes (atual CARF), além de não vinculantes, outras, mais atuais, podem ser obtidas adotando entendimento diverso, motivo pelo qual é de se considerar superado o entendimento plasmado nas decisões referidas pela impugnante. À guisa de ilustração, transcrevem-se as seguintes ementas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Data do fato gerador: 30/06/1992, 31/12/1992. DECADÊNCIA. IMPOSTO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O direito de a Fazenda Pública lançar crédito de tributo sujeita o lançamento por homologação decai após o prazo de cinco anos contado da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN) quando existe pagamento parcial e ausente dolo ou fraude. No caso dos autos, os fatos gerados do IRPJ ocorreram em 30/06/1992 e 31/12/1992 e, portanto, desde 01/01/1998 o crédito tributário já havia sido fulminado pela decadência. LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS/REPIQUE. IRRF. CSLL. Aplica-se aos lançamentos decorrentes, naquilo em que for cabível, o decidido quanto ao principal (IRPJ). Crédito tributário extinto. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

(Primeira Turma/Quarta Câmara/Primeira Seção de Julgamento; Ac. 1401- 000.417, de 26/01/2011).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF. Exercício: 2000IRPF. LANÇAMENTO POR

HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN, DESDE QUE HAJA PAGAMENTO ANTECIPADO. NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO, APLICA-SE A REGRA DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REPRODUÇÃO NOS JULGAMENTOS DO CARF, CONFORME ART. 62A, DO ANEXO II, DO RICARF. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). Reprodução da ementa do leading case Recurso Especial nº 973.733 SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos). Recurso provido. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos (Segunda Turma/Primeira Câmara/Segunda Seção de Julgamento, Acórdão n.º 2102-001.299, de 12/05/2011).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA. ANOCALENDÁRIO: 2003, 2004, 2005. EMENTA: DECADÊNCIA. Nos casos em que há pagamento, ainda que parcial, sem a existência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial inicia-se no dia seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN. Nas hipóteses em que não há pagamento, o prazo decadencial conta-se na forma do artigo 173, I, do CTN, situação em que o primeiro dia do exercício seguinte, na esteira do entendimento do STJ, em recurso repetitivo, conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato imponible. No caso dos autos, não houve pagamento antecipado. Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos no decorrer do

ano-calendário de 2003, o prazo decadencial iniciou em 01 de janeiro de 2004.

Assim, quando do lançamento realizado em 07/11/2008, não havia créditos extintos pela decadência (Segunda Turma/Quarta Câmara/Primeira Seção de Julgamento, Acórdão n.º 1402-000.442, de 24/02/2011).

Da glosa de custos – inidoneidade das notas fiscais

12. No mérito, também falece direito à defesa.

13. Conforme relatado, a impugnante confronta a inidoneidade das notas fiscais com fulcro nos seguintes argumentos: a) o fato de registrar em sua escrituração contábil registros que não logrou comprovar não pode significar que se serviu de documentos inidôneos ou que pagamentos foram realizados sem justa causa ou a beneficiário não identificado; b) a fiscalização desqualificou os pagamentos efetuados através da conta Caixa, de forma a instituir verdadeira proibição para a utilização, pelas empresas, de numerário em espécie; c) não há como verificar a situação fiscal de todos os seus fornecedores; d) o fato de os sócios das empresas fornecedoras declararem que nunca transacionaram com a empresa autuada e que desconhecem os fatos das vendas realizadas não seria prova de que não ocorreram.

14. Sobre o tema, considera-se inidônea a nota fiscal cujas informações nela registradas não coincidem com a operação mercantil de fato realizada. Grosso modo, também se diz inidônea aquela elaborada com a finalidade de documentar operação mercantil que nunca existiu, ou seja, aquela que apresenta uma declaração inexata, que não está em conformidade com os fatos por ela supostamente revelados. É como entende o senso comum, mas também o próprio legislador (Art. 87 do Regulamento do ICMS do Estado de Pernambuco, aprovado pelo Decreto n.º 14.876, de 1991).¹

15. Tem-se que a fiscalização considerou inidôneas notas fiscais que teriam formalizado inúmeras aquisições a diversas pessoas jurídicas. Os motivos de seu consentimento, quanto a cada uma delas, foram os seguintes:

15.1. Compras supostamente realizadas à empresa ESTYLLO CONFECÇÃO PROFISSIONAL LTDA: os sócios desta empresa afirmaram que durante o seu funcionamento nunca realizaram transações comerciais com a EMVIPOL, além de não reconhecerem as notas fiscais por esta fornecidas à fiscalização (de n.ºs 000158, 000159, 000160, 000161, 000162, 000163, 000164, 000165, 000166 e 000167). Destacaram, ainda, que tais notas fiscais apresentam data de emissão anterior à última efetivamente emitida pela ESTYLLO (a de n.º 000157, de 12/05/2006), que não fabricavam os produtos informados nas notas fiscais supostamente emitidas pela empresa e que desconhecem a pessoa que assinou os recibos apresentados como comprovantes de pagamento;

15.2 Compras supostamente realizadas à empresa RECOMEL COMERCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA: os valores

discriminados nas notas fiscais fornecidas pela EMVIPOL não constam dos Livros de Registro de Saídas e de Registro de Apuração do ICMS da RECOMEL. Ademais, os produtos discriminados em tais notas fiscais são totalmente diferentes dos produtos que de fato a RECOMEL comercializava. O sócio da RECOMEL afirmou que foi procurado pelo funcionário ANTÔNIO, o qual lhe propôs que se tornasse fornecedor exclusivo da EMVIPOL, sugerindo que fossem fornecidas àquela algumas notas fiscais de emissão da RECOMEL com o só intuito de diminuir o lucro da EMVIPOL (venda de fato não realizada; valores de fato não recebidos pela RECOMEL). Alega, ademais, que posteriormente procurou a EMVIPOL para receber as referidas notas fiscais de volta (no talonário de notas fiscais da RECOMEL, as mesmas figuravam como canceladas), mas que não conseguiu obtê-las, além de não conhecer como sua a assinatura constante nos recibos relativos a algumas das notas fiscais (afirma não reconhecer, inclusive, o carimbo constante de tais notas e nem layout do recibo). Na “Operação Hígia” (processo judicial n.º 2008.84.00003625-1), em que vários documentos foram apreendidos nas dependências da EMVIPOL, foram encontradas diversas notas fiscais emitidas pela RECOMEL, sendo que, juntados às notas fiscais que tratam de vendas/aquisição de produtos de limpeza e de material de expediente, constam os pedidos de compra elaborados pela EMVIPOL, enquanto que com relação às notas fiscais antes discriminadas, não há qualquer pedido de compra discriminando os produtos. Destaque-se a diferença substancial de produtos discriminados nos pedidos normais, de acordo com o objeto social da RECOMEL, daquelas notas fiscais antes referidas, as quais trazem registradas em seu corpo produtos tais como fardamentos, produtos eletrônicos, botas, ternos, todos bem diferentes do que habitualmente vinha sendo vendido pela RECOMEL;

15.3. Compras supostamente realizadas à empresa SIMAS SEGURANÇA LTDA: embora as notas fiscais supostamente emitidas pela SIMAS (de n.ºs 000592, 000594, 000595, 000597, 000598, 000599 e 000600) constem dos Livros Diário e Razão apresentados pela contribuinte autuada, estas não foram apresentadas pela impugnante, que afirmou, como justificativa, que tais documentos foram apreendidos na “Operação União” e na “Operação Hígia”. Contudo, a busca e apreensão da “Operação União” deu-se no dia 17/11/2005, data anterior ao ano-calendário 2006 (período de emissão das notas fiscais). Quanto aos documentos apreendidos na “Operação Hígia”, na busca e apreensão realizada em 13/06/2008, foram encontradas as notas fiscais de n.ºs 000599 e 000600, de emissão da SIMAS SEGURANÇA, as quais especificam a prestação de serviços de vigilância desarmada em diversos postos da capital e do interior do Rio Grande do Norte no período de agosto e setembro de 2006 (nota fiscal n.º 000599, de 29/09/2006) e outubro de 2006 (nota fiscal n.º 000600 de 31/10/2006). A EMVIPOL não consta como tomadora de serviços da SIMAS SEGURANÇA nas GFIP por esta apresentadas, além do que a SIMAS não foi localizada (apresentou DIPJ até o ano-calendário de 2008);

15.4. Compras supostamente realizadas à empresa COMERCIAL CIDADE PRAIA LTDA - PONTO DA CONSTRUÇÃO: a nota

fiscal supostamente emitida para a EMVIPOL foi, segundo informações coletadas na COMERCIAL CIDADE PRAIA, emitida para CÍCERO FRANCISCO DE LIMA em 19/10/2009 (nota fiscal n.º 000301). Informações obtidas junto à Secretaria de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte atestam tratar-se de nota fiscal clonada;

15.5. Compras supostamente realizadas à empresa CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS MERCANTIS LTDA: realizada diligência na referida empresa, constatou-se que a nota fiscal de n.º 005251 (entregue pela EMVIPOL à fiscalização e emitida em 14/09/2007) não foi por ela emitida, conforme resposta apresentada pelo sócio ANTÔNIO MATIAS DE SOUZA, que afirmou que as notas fiscais da CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS MERCANTIS tiveram sua validade expirada em 25/03/2005, conforme Autorização para Impressão de Documentos Fiscais – AIDF n.º 091195, de 26/03/2003, da Secretaria de Tributação do RN, não tendo receitas/movimentação nos períodos seguintes. O sócio ANTÔNIO MATIAS firmou Termo de Declaração perante a fiscalização, tendo declarado que jamais a empresa CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS MERCANTIS LTDA efetuou qualquer venda à empresa EMVIPOL;

15.6. Compras supostamente realizadas à empresa ARC ROUPAS LTDA.: no Livro Razão da EMVIPOL (ano-calendário 2007), escriturou-se a nota fiscal de n.º 001253 (no valor de R\$ 50.000,00), que se referiria a custos com fardamento, supostamente emitida pela empresa em referência. Esta nota fiscal não foi apresentada pela EMVIPOL, assim como o comprovante de pagamento, apesar de encontrar-se escriturado no Livro Diário. Realizada diligência na ARC ROUPAS LTDA, constatou-se que esta deixou de funcionar desde o ano de 1999 e que a ARC ROUPAS não emitiu a nota fiscal referida, conforme termo de declaração firmado pela sócia MARIA DA CONCEIÇÃO PAIVA RODRIGUES. Destaque-se, ainda, que a última AIDF emitida para a ARC ROUPAS foi a de n.º 9001533, de 25/07/1996, compreendendo as Notas Fiscais de n.ºs 00251 a 00750, conforme informações da Secretaria de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte;

15.7. Compras supostamente realizadas à empresa GERALDO VIANA DA SILVA FACÇÃO LTDA: no Livro Razão da EMVIPOL (ano-calendário 2007), escriturou-se a nota de fiscal de n.º 000755, de 01/11/2007, referente a custos com fardamento, supostamente emitida pela empresa em referência. Esta nota fiscal também nunca foi apresentada pela EMVIPOL, assim como o comprovante de pagamento respectivo. O contribuinte GERALDO VIANA DA SILVA FACÇÃO LTDA não foi localizado, conforme Termo de Constatação lavrado por esta fiscalização. Informações prestadas pela Secretaria de Tributação do Estado do RN, acerca das AIDFs emitidas para o contribuinte GERALDO VIANA DA SILVA FACÇÃO LTDA, demonstram que a nota fiscal referida foi impressa através da AIDF n.º 98495, de 22/01/2003, existindo depois desta AIDF mais cinco autorizações, sendo que o prazo de validade das

notas fiscais compreendidas na AIDF de n.º 98495 expirou em 22/01/2005, no caso de emitidas a máquina ou manuscrito, ou em 22/01/2007, no caso de impressas em formulário contínuo, enquanto que a nota fiscal n.º 000755 teria sido emitida em 01/11/2007, data posterior a qualquer das situações de validade das notas fiscais compreendidas na AIDF n.º 98495.

16. A impugnante, por seu turno, contesta as glosas, ao fundamento de que o só fato de os sócios das citadas empresas terem declarado que jamais realizaram operações negociais com ela não seria prova de que tais fatos não ocorreram. Ao que parece, sustenta a imprestabilidade do lançamento, porquanto escorado em provas colhidas exclusivamente com terceiros.

17. O argumento não é novo, embora, a nosso juízo, falho. Primeiro, porque é possível, sim, que em estabelecimentos pertencentes a terceiros se obtenham provas da concretização de negócios recusados pelo contribuinte sob ação fiscal (v.g., pagamento realizado com cheque, comprovante de pagamento assinado por seu responsável etc.).

Segundo, porque, além de todos os fatos antes referidos, também os seguintes podem ser destacados, todos extraídos de documentos e informações já constantes dos autos:

a) não foi uma nem foram duas as empresas cujas notas fiscais foram consideradas inidôneas, mas sete;

b) duas das empresas não foram sequer localizadas no momento da fiscalização (uma delas já não funcionava desde 1999). Portanto, no período-base da autuação, ao menos uma já não existia fisicamente;

c) os valores informados nas notas fiscais objeto da glosa totalizam expressivos R\$ 3.591.752,12 (três milhões, quinhentos e noventa e um mil, setecentos e cinquenta e dois reais e doze centavos). Não é razoável exigir que se aceite como verdadeiro o fato de que se tenham realizado todos esses pagamentos em espécie, quando à disposição da impugnante havia meios seguros de transferência de numerário tão significativo. O grave problema social de

(in)segurança pública que existe neste país afasta essa possibilidade. Vale destacar que um dos supostos pagamentos em espécie alcança “apenas” a quantia de R\$ 620.800,00 (SIMAS: nota fiscal n.º 000595, de 31/03/2006);

d) embora quarenta e duas sejam as notas fiscais inidôneas, a impugnante, a despeito de intimada, não logrou comprovar, sequer uma única vez, que efetivamente realizou os pagamentos, pela aquisição das mercadorias, aos supostos emitentes das notas fiscais.

18. A nosso juízo, tais fatos, somados aos já mencionados pela fiscalização, autorizam, sem maiores digressões, a glosa dos custos aos que se referem as notas fiscais inidôneas.

Da incidência do IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados

19. Prossegue a impugnante, agora afirmando que, sob pena de ofensa aos postulados do confisco e da capacidade contributiva, não poderia haver nova constituição de crédito tributário sobre os mesmos fatos geradores, querendo dizer com isto que a

tributação dos custos glosados pelo IRPJ e reflexo não poderia conviver com a tributação dos mesmos valores pelo IRRF. Assevera que “O equivocado raciocínio da fiscalização leva ao tratamento dos recursos como sendo de fatos geradores distintos: um, a inexistência de custos, pela falta de comprovação, e outro, os pagamentos não comprovados pelo fisco”.

20. É o que ocorreu, mas, gize-se, é o que de fato deveria ter mesmo ocorrido. Trata-se, a toda evidência, de fatos geradores distintos. O primeiro é falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, em virtude da apropriação de custos não comprovados, mediante a utilização de notas fiscais manifestamente inidôneas. O segundo, o pagamento a beneficiários que não foram, pela impugnante, identificados.

21. Convém ressaltar, ainda a propósito do argumento, que sequer sobre a mesma base de cálculo estão sendo cobradas espécies tributárias distintas, pois o IRPJ e a CSLL incidem sobre o lucro, que, no caso, fora estimado, isto sim, sobre a totalidade dos valores dos custos glosados, e o IRRF incide sobre o total dos pagamentos realizados. Mutatis mutandis, é o mesmo que ocorre entre a receita, base de cálculo do PIS e da Cofins, e o lucro desta mesma receita derivado, base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

22. In casu, a própria impugnante não contesta tenha havido saída de numerário do Caixa da pessoa jurídica. Como tais saídas não se destinaram, pelos motivos já aqui mencionados, a seus fornecedores – ou seja, conforme dito no Relatório Fiscal, houve pagamentos, mas não se sabe a quem ou não se comprova a operação ou a sua causa –, restou à fiscalização exigir o imposto que deveria ter sido retido na fonte, em conformidade com o disposto no art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995.

23. No concernente ao alegado “ajustamento” da base de cálculo, nada mais se fez do que observar o comando estatuído no § 3º do art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995, 2º segundo o qual o rendimento – ou seja, a totalidade dos pagamentos a beneficiários não identificados – deve ser considerado líquido. Assim, o IRRF deve ser calculado “por dentro”, de modo que, subtraído, reste o somatório dos valores pagos. Portanto, nada há que corrigir no procedimento adotado pela fiscalização.

Da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa

(...)

Da qualificação da multa de ofício

28. No que concerne à multa de ofício qualificada, a penalidade a aplicar é sem dúvida a prevista no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, que estabeleceu a imposição em duplicidade daquela preconizada no inciso I do mesmo artigo, nos casos em que configurada uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, vale dizer, quando a conduta perpetrada pelo contribuinte se qualificar como sonegação, fraude ou conluio.

29. *Com efeito, a qualificação da multa encontra-se plenamente configurada no caso em análise, pois a impugnante intencionalmente deixou de recolher tributos mediante o registro de custo em valor bastante superior ao real e a utilização de notas fiscais cuja inidoneidade se comprovou inequívoca. Com tais condutas, impediu o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, quanto ao valor escriturado a maior, e a ocorrência do fato gerador, quanto à utilização das notas fiscais inidôneas, de sorte a não pagar tributo algum, comportamento que sem dúvida se amolda às figuras da sonegação e da fraude, nos termos em que descritas nos art. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 1964. Correta, portanto, a autoridade autuante ao aplicar a multa na forma qualificada.*

30. *Calha observar que a utilização, pela autoridade autuante, da expressão “em tese” nada mais teve que o claro objetivo de deixar ao Ministério Público Federal, porque competência única e exclusiva deste, a atribuição de oferecer ou não, ao Poder Judiciário, a denúncia das pessoas físicas envolvidas pelo crime em tese (perdoe-se a repetição) cometido.*

31. *Quanto à alegada inconstitucionalidade da multa qualificada, falece a este colegiado apreciar a incompatibilidade vertical entre o diploma legal que a instituiu e a Constituição Federal.*

Da alegada exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício

32. *Sustenta a impugnante, noutros termos, que a fiscalização laborou em erro, ao exigir juros de mora sobre a multa de ofício lançada.*

33. *Nada mais equivocado. Afinal, conforme se pode perfeitamente constatar dos Demonstrativos de Multa e Juros de Mora acostados aos autos os valores dos juros de mora, nos percentuais estabelecidos na coluna própria, foram estimados, no momento do lançamento, só e tão somente sobre os valores de tributo não recolhidos. Veja-se, exemplificativamente, o de fl. 2005.*

34. *Dada a íntima relação de causa e efeito, o entendimento aqui adotado para o lançamento matriz (IRPJ) estende-se ao lançamento reflexo (CSLL).*

A IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

35. *O motivo que levou a fiscalização a apontar as pessoas físicas ELBA DE MOURA ALVES, MARINO EUGÊNIO DE ALMEIDA e MARLI ALVES BEZERRA GABRIEL como responsáveis solidários pelo crédito tributário lançado foi a condição de sócios administradores da sociedade, conforme cláusula sétima de seu Contrato Social. Reforça a fiscalização com o argumento de que a utilização das notas fiscais inidôneas teve o claro desiderato de reduzir a base cálculo do IRPJ e da CSLL, pagando por isso menos imposto e contribuição, proporcionar o recebimento de recursos pelos sócios e/ou terceiros e justificar determinados pagamentos a terceiros que não teriam como ser escriturados contabilmente, em consonância com os objetivos e atividade da empresa.*

36. *Os apontados responsáveis solidários, por seu vez, confrontam a obrigação tributária que lhes foi atribuída, ao fundamento de que muito embora, à época dos fatos, possuísem a qualificação de administradores da EMVIPOL, outorgaram a terceiros poderes de direção e representação, conforme atestariam os instrumentos públicos de mandato em anexo à impugnação, de sorte que não teriam exercido, de fato e concretamente, a gerência, direção ou representação da sociedade empresária no lapso temporal objeto de fiscalização.*

37. *Não é o que se extrai dos aludidos documentos.*

38. *Note-se que apenas uma das procurações anexadas à impugnação foi outorgada em data anterior aos períodos-base da autuação, ou seja, em 21/01/2005 (fls. 2137/2138) e, ainda assim, por meio dela a sócia ELBA DE MOURA ALVES nomeia como procurador o contador FRANCISCO ROBERTO MAIA, para, conjuntamente com os demais sócios da EMVIPOL, tratarem de todos os negócios comerciais e bancários da sociedade, o que, além do mais, longe está de significar o seu afastamento da condição de administradora, hipótese para a qual se exige declaração expressa.*

39. *A segunda procuração, a de fls. 2139/2140, outorgada pelos três sócios administradores para o mesmo FRANCISCO ROBERTO MAIA e para o advogado HERBERT FLORENTINO GABRIEL, foi passada em 04 de julho do último período-base da autuação, que, como visto, remete aos anos-calendário de 2006 e 2007, de forma que, por esse motivo, não se presta para afastar a responsabilidade solidária, além do que também não significa o afastamento dos sócios da condição de administradores, como antes se destacou. As demais procurações foram todas passadas em datas posteriores aos períodos-base da autuação (2009 em diante), além do que também não atestam o afastamento definitivo dos outorgantes da condição de administradores.*

40. *Lado outro, o que as procurações comprovam, ao menos para este julgador, é que em tese caberia a ampliação da sujeição passiva solidária, para alcançar também os Srs. FRANCISCO ROBERTO MAIA e HERBERT FLORENTINO GABRIEL.*

41. *Assim, voto no sentido de considerar IMPROCEDENTES as impugnações apresentadas pela pessoa jurídica autuada e por ELBA DE MOURA ALVES, MARINO EUGÊNIO DE ALMEIDA e MARLI ALVES BEZERRA GABRIEL, para manter integralmente o crédito tributário lançado e a responsabilidade solidária de todos os assim qualificados no lançamento.*

Ora, quase em sua totalidade resta intocável a decisão recorrida, que exauriu de forma minuciosa as razões de impugnação repetidas em sede recursal.

No que se refere à alegação de decadência em relação a fatos geradores do IRRF ocorridos ao longo do ano-calendário de 2006 (pagamentos a beneficiários não identificados), o termo a quo do prazo decadencial é a data em que se verifica a ocorrência do

fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, excetuadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação ou aquela em que o contribuinte nada recolhe a título deste imposto, quando, então, o início do prazo em referência passa a ser o primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do mesmo diploma legal.

Outrossim, tendo em vista que nada foi recolhido, bem como que dolosa foi a conduta perpetrada pela contribuinte, o termo a quo do prazo decadencial, quanto aos fatos geradores ocorridos durante todo o ano-calendário de 2006 (primeiro período-base da autuação), passou a ser o primeiro dia útil de 2007 (a data de recolhimento do IRRF é data do próprio pagamento a beneficiário não identificado, em conformidade com o disposto no art. 70, I, “a”, item 2, da Lei n.º 11.196, de 2011), de forma que só se extinguiu no mesmo dia do ano-calendário de 2012. Como a ciência foi em 13/12/2011, não há o que se falar em decadência.

No que se refere à glosa dos custos também não há o que se alterar na decisão recorrida. O que se verifica nos autos é um verdadeiro *modus operandi* sistematizado através de saques em espécie e registro de pagamentos através de lançamentos e notas inidôneas.

Foram mais de 3,5 milhões de reais de custos glosados em razão da ausência de comprovação dos respectivos pagamentos. A decisão recorrida foi bastante detalhada na análise, e cumpre destacar alguns pontos:

1) Compras supostamente realizadas à empresa ESTYLLO CONFECÇÃO PROFISSIONAL LTDA: os sócios desta empresa afirmaram que durante o seu funcionamento nunca realizaram transações comerciais com a EMVIPOL, além de não reconhecerem as notas fiscais por esta fornecidas à fiscalização (de n.ºs 000158, 000159, 000160, 000161, 000162, 000163, 000164, 000165, 000166 e 000167). Destacaram, ainda, que tais notas fiscais apresentam data de emissão anterior à última efetivamente emitida pela ESTYLLO (a de n.º 000157, de 12/05/2006), que não fabricavam os produtos informados nas notas fiscais supostamente emitidas pela empresa e que desconhecem a pessoa que assinou os recibos apresentados como comprovantes de pagamento;

2) Compras supostamente realizadas à empresa COMERCIAL CIDADE PRAIA LTDA - PONTO DA CONSTRUÇÃO: a nota fiscal supostamente emitida para a EMVIPOL foi, segundo informações coletadas na COMERCIAL CIDADE PRAIA, emitida para CÍCERO FRANCISCO DE LIMA em 19/10/2009 (nota fiscal n.º 000301). Informações obtidas junto à Secretaria de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte atestam tratar-se de nota fiscal clonada;

3) Compras supostamente realizadas à empresa CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS MERCANTIS LTDA: realizada diligência na referida empresa, constatou-se que a nota fiscal de n.º 005251 (entregue pela EMVIPOL à fiscalização e emitida em 14/09/2007) não foi por ela emitida, conforme resposta apresentada pelo sócio ANTÔNIO MATIAS DE SOUZA, que afirmou que as notas fiscais da CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS MERCANTIS tiveram sua validade expirada em 25/03/2005, conforme Autorização para Impressão de Documentos Fiscais – AIDF n.º 091195, de 26/03/2003, da Secretaria de Tributação do RN, não tendo receitas/movimentação nos períodos seguintes. O sócio ANTÔNIO MATIAS firmou Termo de Declaração perante a fiscalização, tendo declarado que jamais a empresa CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS MERCANTIS LTDA efetuou qualquer venda à empresa EMVIPOL;

4) Compras supostamente realizadas à empresa RECOMEL COMERCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA: os valores discriminados nas notas fiscais fornecidas pela EMVIPOL não constam dos Livros de Registro de Saídas e de Registro de Apuração do ICMS da RECOMEL. Ademais, os produtos discriminados em tais notas fiscais são totalmente diferentes dos produtos que de fato a RECOMEL comercializava. O sócio da RECOMEL afirmou que foi procurado pelo funcionário ANTÔNIO, o qual lhe propôs que se tornasse fornecedor exclusivo da EMVIPOL, sugerindo que fossem fornecidas àquela algumas notas fiscais de emissão da RECOMEL com o só intuito de diminuir o lucro da EMVIPOL (venda de fato não realizada; valores de fato não recebidos pela RECOMEL). Alega, ademais, que posteriormente procurou a EMVIPOL para receber as referidas notas fiscais de volta (no talonário de notas fiscais da RECOMEL, as mesmas figuravam como canceladas), mas que não conseguiu obtê-las, além de não conhecer como sua a assinatura constante nos recibos relativos a algumas das notas fiscais (afirma não reconhecer, inclusive, o carimbo constante de tais notas e nem layout do recibo). Na “Operação Hígia” (processo judicial n.º 2008.84.00003625-1), em que vários documentos foram apreendidos nas dependências da EMVIPOL, foram encontradas diversas notas fiscais emitidas pela RECOMEL. Destaque-se a diferença substancial de produtos discriminados nos pedidos normais, de acordo com o objeto social da RECOMEL, daquelas notas fiscais antes referidas, as quais trazem registradas em seu corpo produtos tais como fardamentos, produtos eletrônicos, botas, ternos, todos bem diferentes do que habitualmente vinha sendo vendido pela RECOMEL;

Ora, da análise dos fatos acima expostos, muito bem analisados pela decisão recorrida, e que se referem a apenas uma parte das constatações do TVF, é possível ter a certeza de que tais operações efetivamente não ocorreram, e que os documentos e registros apresentados pela Recorrente são inidôneos.

No que se refere à exigência de juros sobre multa, o posicionamento desta Turma é majoritário no sentido da sua legalidade, razão pela qual não há o que se alterar na decisão recorrida.

No que se refere à qualificação da multa também entendo que não há o que ser modificado na decisão recorrida. O que se verificou no caso concreto foi um verdadeiro esquema fraudulento que se utilizava de notas frias, clonadas, inexistentes ou vencidas. Um sistema de lançamento de despesas inexistentes, declarando relações comerciais inexistentes. Trata-se de típico caso em que não restam dúvidas sobre a atuação fraudulenta e dolosa das Recorrentes, com o nítido objetivo de sonegar tributos ou ocultar pagamentos a destinatários desconhecidos.

Quanto à responsabilidade solidária igualmente merece ser mantida a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos. O ponto central da arguição dos solidários é o de que não possuíam atos de gestão vez que passaram procuração para terceiros administrarem a empresa. Ora, mesmo que isso fosse verdade não excluiria dos sócios administradores a possibilidade de serem sujeitos passivos solidários, vez que seus poderes como sócios não seriam excluídos.

Ademais, mesmo assim, carece de verdade a alegação recursal na medida em que, como ficou claramente demonstrado na decisão recorrida, os sócios mantiveram os poderes durante o período de ocorrência dos fatos geradores.

Assim, face a tudo o quanto exposto quanto a estes argumentos e infrações nego provimento ao Recurso Voluntário, bem como nos termos do faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF, proponho que a decisão recorrida seja mantida pelos seus próprios fundamentos, com os acréscimos aqui expostos, que apenas a ratificam.

Passo a analisar a cobrança de multa isolada e a de ofício e, nesse ponto entendo assistir razão ao Recorrente devendo ser modificada a decisão Recorrida.

Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 *in verbis*:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária, razão pela qual dou provimento ao Recurso para excluir a multa isolada.

Por derradeiro, resta analisar o Recurso Voluntário contra o lançamento relativo à exigência de IRRF sobre o pagamento a beneficiários não identificados.

Ressalte-se inicialmente que, nas razões de mérito concordo integralmente com a decisão recorrida, proferida nos seguintes termos:

19. Prossegue a impugnante, agora afirmando que, sob pena de ofensa aos postulados do confisco e da capacidade contributiva, não poderia haver nova constituição de crédito tributário sobre os mesmos fatos geradores, querendo dizer com isto que a tributação dos custos glosados pelo IRPJ e reflexo não poderia conviver com a tributação dos mesmos valores pelo IRRF. Assevera que “O equivocado raciocínio da fiscalização leva ao tratamento dos recursos como sendo de fatos geradores distintos: um, a inexistência de custos, pela falta de comprovação, e outro, os pagamentos não comprovados pelo fisco”.

20. É o que ocorreu, mas, gize-se, é o que de fato deveria ter mesmo ocorrido. Trata-se, a toda evidência, de fatos geradores distintos. O primeiro é falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, em virtude da apropriação de custos não comprovados, mediante a utilização de notas fiscais manifestamente inidôneas. O segundo, o pagamento a beneficiários que não foram, pela impugnante, identificados.

21. Convém ressaltar, ainda a propósito do argumento, que sequer sobre a mesma base de cálculo estão sendo cobradas espécies tributárias distintas, pois o IRPJ e a CSLL incidem sobre o lucro, que, no caso, fora estimado, isto sim, sobre a totalidade dos valores dos custos glosados, e o IRRF incide sobre o total dos pagamentos realizados. Mutatis mutandis, é o mesmo que ocorre entre a receita, base de cálculo do PIS e da Cofins, e o lucro desta mesma receita derivado, base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

22. In casu, a própria impugnante não contesta tenha havido saída de numerário do Caixa da pessoa jurídica. Como tais saídas não se destinaram, pelos motivos já aqui mencionados, a seus fornecedores – ou seja, conforme dito no Relatório Fiscal, houve pagamentos, mas não se sabe a quem ou não se comprova a operação ou a sua causa –, restou à fiscalização exigir o

imposto que deveria ter sido retido na fonte, em conformidade com o disposto no art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995.

23. No concernente ao alegado “ajustamento” da base de cálculo, nada mais se fez do que observar o comando estatuído no § 3º do art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995, 2 segundo o qual o rendimento – ou seja, a totalidade dos pagamentos a beneficiários não identificados – deve ser considerado líquido. Assim, o IRRF deve ser calculado “por dentro”, de modo que, subtraído, reste o somatório dos valores pagos. Portanto, nada há que corrigir no procedimento adotado pela fiscalização.

Concordo com a decisão recorrida no sentido de que a infração está claramente configurada. Não há bis in idem com a glosa dos custos vez que são infrações distintas com base de cálculo distintas.

Entretanto, com a realização da diligência requerida em segundo grau, o diligente chegou a duas conclusões:

- a) os pagamentos discriminados nos lançamentos contábeis constantes nos itens 10 e 12 deste relatório, os quais referem-se à escrituração de pagamentos referentes a notas fiscais consideradas inidôneas por esta fiscalização, foram realizados a partir da conta CAIXA GERAL, a qual, com base na escrituração contábil do contribuinte e nos extratos bancários do período, possuía suporte para realização dos mesmos”.
- b) no que se refere aos demonstrativos indicados nos itens 11 e 16 do referido relatório, o diligente concluiu que a Recorrente não possuía respaldo financeiro para realizar os referidos pagamentos.

No que se refere à primeira conclusão, entendo que ela não tem o condão de alterar em nada o lançamento. isto porque, apesar de confirmado o suporte financeiro na conta caixa geral para os pagamentos, não foram encontradas saídas das contas bancárias nos valores exatos dos pagamentos referentes a notas fiscais consideradas inidôneas, até porque inúmeros saques foram feitos diretamente na “boca” do caixa e a soma destes diversos cheques era escriturada na conta CAIXA, para a partir da disponibilidade de tais recursos realizar os pagamentos, que nestes casos, não há comprovação para quem foi feito e por quais motivos.

Assim, entendo que permanece a ausência de comprovação do pagamento, que foi realizado para beneficiário não identificado.

Outrossim, como restou claro que as notas fiscais glosadas eram inidôneas, a existência de respaldo financeiro não tem o condão de desconfigurar a ocorrência da infração.

Entretanto, o inverso é verdadeiro. ou seja, a inexistência de suporte financeiro ou contábil para o pagamento, por consequência lógica, desconfigura a ocorrência da infração.

Isto porque, o diligente deixou claro que nas tabelas indicadas nos itens 11 e 16 da sua diligência, não havia respaldo financeiro ou contábil para os pagamentos, tratando-se de um passivo inexistente. Assim, não há como se exigir IRRF incidente sobre pagamento a beneficiário não identificado se os pagamentos efetivamente não existira.

Desta feita, neste particular assiste razão à Recorrente, devendo serem excluídos dos lançamentos os valores indicados nas tabelas nos itens 11 e 16 do **TERMO DE DILIGÊNCIA - INFORMAÇÃO FISCAL** (às fls. 5294/5300).

Face ao exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário tão somente para: (i) excluir a multa isolada; (ii) excluir da infração relativa ao IRRF incidente sobre o pagamento de beneficiário não identificado os valores constantes das tabelas indicadas nos itens 11 e 16 da diligência.

Quanto aos demais argumentos recursais, nego provimento aos Recursos Voluntários, bem como nos termos do faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF, proponho que a decisão recorrida seja mantida pelos seus próprios fundamentos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva