ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10480.730010/2016-47

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

Processo nº	10480.730010/2016-47
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1201-002.720 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	19 de fevereiro de 2019
Matéria	IRPJ E REFLEXOS
Recorrente	DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS MARFIM LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não configura cerceamento do direito de defesa a formulação de cobrança com base em presunção legal de omissão de receita e glosa de despesas não comprovadas, notadamente quando a autuação contém motivação clara e devidamente fundamentada, tendo sido o contraditório plenamente assegurado.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA. POSSIBILIDADE.

É possível, para fatos geradores posteriores à MP 351/2007, que um mesmo lançamento contemple tanto a multa isolada quanto a de ofício, sem que isto represente duplicidade de penalidades para uma mesma conduta.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS e COFINS

Aplica-se, no caso, à exigência decorrente de CSLL, PIS e COFINS o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da obrigação principal de IRPJ.

IR-FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

É nulo, por vício material, o Auto de Infração que exige IR-Fonte sobre pagamentos sem causa sem motivação explícita, clara e congruente acerca das razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura.

IR-FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. GLOSA DE DESPESAS. NÃO CABIMENTO.

Resta indevida a exigência de IR-Fonte baseado exclusivamente na glosa de despesas por falta de comprovação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) em dar provimento parcial ao recurso voluntário, por maioria de votos, para afastar a exigência do IR-Fonte lançados descrito no item 3.1.1. Votou pelas conclusões Ângelo Abrantes Nunes (Suplente Convocado); Vencidos os Conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira e Lizandro Rodrigues de Sousa; b) em dar provimento parcial ao recurso voluntário, por maioria de votos, para afastar a exigência do IR-Fonte lançados descrito no item 3.1.2. Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa; c) em negar provimento, por voto de qualidade, para manter a multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL apuradas. Vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (Relator), José Roberto Adelino da Silva (Suplente Convocado), Gisele Barra Bossa e Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente Convocado). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Ângelo Abrantes Nunes (Suplente convocado), Jose Roberto Adelino da Silva (Suplente convocado), Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração de IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS) e IR-Fonte (fls. 2/46), referentes ao ano-calendário de 2012, acrescidos de multa de ofício de 75% e multa isolada de 50% sobre as estimativas apuradas e não recolhidas pelo contribuinte.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF de fls. 48/66):

[...]

Foi a fiscalizada cientificada de que a falta de comprovação da documentação solicitada implicará na glosa das despesas lançadas e recomposição de seu lucro líquido, para efeito de apuração do Lucro Real.

Em 11.07.2016 foi lavrado o Termo de Constatação Fiscal n° 0012, constatando que em 05.05.2016, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 0001, a fiscalizada informou que, relativamente à Prestação de Serviços PJ, o valor de R$ 1.254.745,29, é referente à soma dos serviços da matriz (1.215.683,10) + filial (39.062,20), conforme planilha anexa.

Relativamente às despesas com veículos e de conservação de bens e instalações, o valor de R$ 2.102.416,53 é referente à soma dos serviços das contas da matriz (manutenção de veículos no valor de R$ 1.666.766,17 + manutenção e conservação de imóveis, no valor de R$ 316.647,09) e filial (manutenção de veículos no valor de R$ 51.327,93 + manutenção e conservação de imóveis , no valor de R$ 67.675,34), conforme planilha anexa. Neste sentido, foi a fiscalizada intimada, através do Termo de Constatação Fiscal n° 0012, a encaminhar a documentação comprobatória das despesas lançadas nas contas acima identificadas, relativas à filial.

Em 22.07.2016 foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal n° 0002, intimando a fiscalizada a apresentar a comprovação documental das despesas lançadas na conta 603 - Materiais de Escritório, conforme planilha anexa àquele Termo.

Em 29.07.2016, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal n° 0002, a fiscalizada encaminhou o documento anexo, declarando que já enviou toda a documentação localizada, e que devido a problemas estruturais em seu galpão devido a fortes chuvas, o local onde estava armazenado sofreu perdas de documentos, não tendo mais localizado nenhum documento referente ao ano de 2012.

Na mesma data, encaminhou resposta aos Termos de Constatação Fiscal n° 0003, 0006, 0007, 0008; 0009 e 0012, alegando os mesmos motivos anteriormente citados para a falta de apresentação dos documentos solicitados nos referidos termos.

Todavia, a legislação tributária, no caso de extravio de documentos, prevê uma série de procedimentos a serem seguidos pela empresa, conforme dispõe o artigo 264 do RIR/99, em seu parágrafo 1°, abaixo transcrito:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei n° 486, de 1969, art. 4°).

§ 1° Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da

comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei n° 486, de 1969, art. 10).

Tendo em vista o fato de a fiscalizada não haver comprovado ter tomado as providências previstas no parágrafo primeiro do artigo 264 do RIR/99, as despesas cuja documentação comprobatória não foram apresentadas serão objeto de glosa pela fiscalização para efeito de apuração do Lucro Real.

Para apuração dos valores comprovados, foram considerados as notas fiscais e cupons fiscais identificados na contabilidade da empresa, considerando-se a data de emissão, emitente e valor. Para os valores que foram contabilizados de forma globalizada, tipo "despesas do mês", foram considerados todos os comprovantes encaminhados pela fiscalizada, relacionados como despesas especificas da conta em análise, para os quais não foi localizado o seu registro individual, levando-se em conta apenas o mês da emissão do documento.

[...]

Em continuidade à auditoria fiscal na empresa fiscalizada, examinando os lançamentos contábeis na conta 4 - Caixa Geral, identificamos a existência de diversos saldos credores durante todo o ano de 2012. Neste sentido foi a fiscalizada intimada em 03.11.2016, através do Termo de Intimação Fiscal n° 0003 a justificar a existência dos referidos saldos credores de caixa em sua contabilidade, bem como a apresentar a documentação comprobatória correspondente.

Em 04.11.2016 foi encaminhado ao endereço cadastral da fiscalizada o Termo de Intimação Fiscal n° 0004, intimando-a dos mesmos elementos solicitados no Termo de Intimação Fiscal n° 0003, em virtude de não constar o prazo para atendimento no Termo de Intimação Fiscal n° 0003.

Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal n° 0004 a fiscalizada encaminhou em 10.11.2016 o documento anexo, prestando os seguintes esclarecimentos:

"A empresa nos anos de 2012 e 2013 trabalhava com um sistema de informática, onde os lançamentos de recebimento de clientes eram aglutinados no último dia do mês e com isso, os recebimentos na conta caixa advindo da conta de clientes não contabilizavam diariamente e gerava um saldo credor durante o mês, onde regularizava sempre no final do mês. Porém os valores informados coincidem com os recebimentos, não havendo qualquer prejuízo de falta de recolhimento dos impostos para a Receita Federal. "

Apesar de suas alegações, a fiscalizada não apresentou nenhum documento de suporte à comprovação das alegações apresentadas.

Neste contexto, foi efetuada nova análise dos lançamentos nas contas Clientes e Caixa Geral, para verificar a procedência das alegações, tendo sido constatado que os lançamentos efetuados na conta clientes, decorrentes de recebimentos de clientes, não eram efetuados de forma globalizada no último dia do mês, como

afirma a fiscalizada. Constatamos também que os lançamentos de recebimentos de clientes na conta caixa não eram efetuados de forma globalizada no final de cada mês. Também não foi possível identificar a coincidência entre os valores lançados na conta caixa e os recebimentos de clientes de forma a regularizar os saldos credores verificados na conta caixa geral da empresa. Além disso, não foi apresentado qualquer documento de suporte que comprovasse, de forma inequívoca a inexistência de fato de saldos credores na conta Caixa Geral da empresa.

Ainda na análise efetuada na conta Caixa Geral, foi detectada, a existência de diversos lançamentos a débito da referida conta, efetuados através de cheques, os quais esta fiscalização selecionou os de valores mais significativos, para comprovação documental pela fiscalizada. Neste sentido foi lavrado o Termo de Constatação Fiscal n° 0013, intimando a fiscalizada a apresentar a documentação comprobatória dos citados lançamentos, relacionados na planilha anexa àquele Termo, efetuados na última semana do mês de dezembro de 2012.

Em atendimento ao Termo de Constatação Fiscal n° 0013, a fiscalizada encaminhou o documento anexo, informando que as entradas no caixa dos valores relacionados no anexo ao referido Termo de Constatação Fiscal n° 0013, "foram efetuadas em cheques à ordem, onde o valor não foi descontado em espécie e posteriormente foram devolvidos ao banco, conforme extratos bancários em anexo".

Analisando a documentação apresentada pela fiscalizada, verificamos que a empresa destacou nos extratos bancários apresentados apenas o valor de R$ 6.000.000,00, lançado a débito de caixa no dia 27.12.2012, com histórico "VR. CHEQUE CONF EXTRATO NMES", bem como seis lançamentos nos valores de R$ 1.000.000,00 cada, lançados todos no dia 28.12.2012, com histórico "CHEQUE ORDEM PAGAMENTO", bem como a devolução dos valores às instituições financeiras, nos dias 09 e 10 de janeiro de 2013.

Neste sentido, verificamos, conforme pode ser apreendido da resposta da fiscalizada, bem como verificado nos extratos bancários apresentados, que os referidos lançamentos foram efetuados unicamente com o objetivo de regularizar o saldo credor de caixa no final do ano, tendo em vista que os referidos valores retornaram às instituições financeiras nos primeiros dias do ano seguinte.

Diante disto verificamos que os referidos valores não foram utilizados para suprir as saídas de recursos registradas na conta caixa e, portanto, não servem para explicar os "estouros" anteriormente apurados, e que foram contabilizados, ao que parece, apenas com o intuito de "regularizar" o saldo da conta caixa no final do ano. Assim, os valores acima relacionados foram excluídos do caixa da empresa, para efeito de recomposição do seu saldo.

A indicação na escrituração de saldo credor de caixa caracteriza-se como omissão no registro de receita, na forma do Inciso I do Artigo 281 do RIR/99 (Lei 9.430/96, Artigo 40).

Neste sentido esta fiscalização efetuou a apuração dos saldos diários de caixa, conforme demonstrado na planilha anexa, "Consolidação Diária dos Lançamentos", para efeito de apuração da omissão de receita caracterizada pelos saldos credores, conforme demonstrado na planilha anexa, "Listagem dos Valores dos Saldos Credores Apresentados na Conta Caixa".

3 - INFRAÇÕES APURADAS

3.1 - Despesas Não Comprovadas

3.1.1 - Despesas Não Comprovadas

Conforme relatado no item Auditoria do presente Termo, verificamos que a fiscalizada deixou de apresentar a documentação comprobatória de diversas despesas lançadas nas contas contábeis abaixo relacionadas, cujo detalhamento encontra-se especificado nas planilhas "Demonstrativo das Despesas Não Comprovadas" anexas ao presente, relativas à matriz e filial:

Matriz

Conta Contábil	Valor Contabilizado	Valor Comprovado	Diferença
448- Manutenção de Equipamentos	1.602.891,91	11.320,00	1.591.571,91
568- Fretes e Carretos	95.640,77	84.369,71	11.271,06
589- Materiais de Limpeza	1.409.567,39	646,56	1.408.920,83
603- Material de Escritório	1.465.046,33	60,80	1.464.985,53
610- Serviços Prestados Por PJ	1.215.683,09	1.190.378,56	25.304,53
624- Manutenção de Veículos	1.666.766,17	97.964,54	1.568.801,63
631- Manutenção e Conservação de Imóveis	316.647,09	4.913,15	311.733,94
645- Gastos Diversos	2.873.602,11	21.676,21	2.851.925,90
1050- Combustíveis e Lubrificantes	1.685.469,05	38.539,88	1.646.929,17
1079- Copa Cozinha e Refeitório	214.021,65	10.328,19	203.693,46
Total	**12.545.335,56**	**1.460.197,60**	**11.085.137,96**

Filial

Conta Contábil	Valor Contabilizado	Valor Comprovado	Diferença
555- Combustíveis e Lubrificantes	78.072,60	4.902,42	73.170,18
578- Serviços Prestados Por PJ	39.062,20	715,00	38.347,20
682- Manutenção de Veículos	51.327,93	7.545,80	43.782,13
684- Manutenção e Conservação de Imóveis	67.675,34	3.014,86	64.660,48
688- Gastos Diversos	2.045,11	554,14	1.490,97
Total	**238.183,18**	**16.732,22**	**221.450,96**

Neste sentido, ficou constatado que a fiscalizada deixou de comprovar mensalmente, os valores das despesas contabilizadas, conforme abaixo relacionados:

Mês	Matriz	Filial	Total
Janeiro	28.157,71	13.655,15	41.812,86
Fevereiro	10.144,48	19.677,11	29.821,59
Março	1.132.459,98	14.719,12	1.147.179,10
Abril	37.811,61	15.904,06	53.715,67
Maio	500.537,97	21.942,04	522.480,01
Junho	217.672,64	13.813,02	231.485,66
Julho	686.202,75	15.562,95	701.765,70
Agosto	1.126.902,89	10.162,21	1.137.065,10
Setembro	1.419.231,73	14.131,69	1.433.363,42
Outubro	16.189,74	70.200,29	86.390,03
Novembro	951.803,06	5.323,85	957.126,91

Dezembro	4.958.023,40	6.359,47	4.964.382,87
Total	**11.085.137,96**	**221.450,96**	**11.306.588,92**

Os valores contabilizados como despesas, para os quais o contribuinte não apresentou a documentação comprobatória de sua realização, serão objeto de glosa pela fiscalização, para efeito de apuração do lucro líquido do período e Lucro Real Anual.

3.1.2- Outras Despesas Não Comprovadas

Conforme descrito no item Auditoria do presente Termo de Verificação Fiscal, constatamos que a fiscalizada deixou de comprovar a efetividade das despesas relativas à nota fiscal n° 1445, datada de 29.03.2012, emitida pela empresa I.F. Revestimentos Industriais Ltda, no valor de R$ 210.000,00, cujos serviços discriminados no corpo da nota fiscal se refere à supervisão e consultoria técnica, no valor de R$ 105.000,00 e argamassa preparada à base de epox, no valor de R$ 105.000,00, registradas na conta contábil 610- Serviços Prestados Pessoa Jurídica.

Constatamos ainda que a fiscalizada deixou de apresentar a documentação comprobatória das despesas lançadas na conta contábil 1093- Despesas com Telefone, nos valores de R$ 42.560,00, contabilizado em 02.06.2012 e R$ 35.794,03, contabilizado em 26.11.2012.

Data	Conta Contábil	Valor Contabilizado	Valor Comprovado	Diferença
29/03/2012	610 - Serviços Prestados Por PJ	210.000,00	0,00	210.000,00
02/06/2012	1093 - Despesas Com Telefone	42.560,00	0,00	42.560,00
26/11/2012	1093 - Despesas Com Telefone	35.794,03	0,00	35.794,03
Total		**252.560,00**	**0,00**	**252.560,00**

Neste sentido, os valores das despesas acima relacionados, cuja efetividade a fiscalizada não logrou comprovar, serão glosados para efeito de apuração do Lucro Real e conseqüente tributação do IRPJ e da CSLL.

Por outro lado, examinando os lançamentos contábeis a débito relativos às citadas despesas não comprovadas, verificamos que tiveram como contrapartida lançamentos a crédito da conta caixa, cujo histórico se refere a pagamentos de despesas lançadas nas referidas contas.

A falta de comprovação de despesas contabilizadas e lançadas a crédito do caixa como pagamentos efetuados, caracterizam-se como pagamentos sem causa/operação não comprovada. Dessa forma verificamos que a fiscalizada incorreu na hipótese prevista no parágrafo primeiro do artigo 674 do RIR/99 (Lei 8.981/95, artigo 61, § 1°), ficando sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.

3.2- Despesas Indedutíveis/ Despesas Não Necessárias

No curso da auditoria fiscal na empresa, esta fiscalização verificou que para comprovação das despesas contabilizadas foram apresentados diversos documentos que pela sua natureza, foram considerados não necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, e, portanto, indedutíveis na apuração do Lucro Real Anual, conforme discriminado em planilha anexa "Demonstrativo das Despesas Indedutíveis/ Não Necessárias", cujos valores consolidados encontram-se abaixo relacionados:

Data	Despesa Indedutível/Não Necessárias
Fevereiro	1.023,01
Abril	340,69
Maio	220,26
Julho	201,00
Agosto	119,90
Setembro	6.355,80

3.3 - Despesas Não Contabilizadas/Falta de Escrituração de Pagamentos Efetuados

Conforme relatado no item Auditoria do presente Termo, na análise da documentação apresentada pela fiscalizada para comprovação de diversas despesas lançadas em suas contas contábeis, verificamos que foram encaminhados diversos documentos que não foram localizados nas contas indicadas pela empresa, conforme relação apresentada pela mesma. Apesar de intimada por mais de uma vez a informar a conta contábil onde as referidas despesas foram contabilizadas, a fiscalizada não forneceu a informação solicitada.

Todavia através de exame nas demais contas de despesas constantes da contabilidade da empresa (Sped Contábil), esta fiscalização conseguiu identificar o registro de alguns desses documentos até então não localizados, em conta diversa daquelas inicialmente relacionadas pela fiscalizada, especialmente nas contas da filial.

Assim, a título exemplificativo, todas as notas fiscais apresentadas inicialmente para comprovação das despesas lançadas na conta contábil 624- Manutenção de Veículos, cuja contabilização não foi efetuada na referida conta, esta fiscalização identificou que as mesmas foram registradas em contas diversas, como por exemplo a NF 824 no valor de R$ 1.276,00, emitida pela empresa J M Pneus em 28.06.2012, foi registrada na conta 578- Serviços Prestados PJ - Filial, assim como a NF 0813 , no valor de R$ 2.400,00, emitida pela empresa Andrade Representações em 22.08.2012, foi registrada na conta 617 - Serviços Prestados PF - Filial. Da mesma forma o cupom fiscal coo 014366, no valor de R$ 497,00, emitido pela empresa Manoel Denys em 29.10.2012, foi registrado na conta 682 - Manutenção de Veículos - Filial.

Nas demais contas, também foi possível identificar diversos documentos registrados em contas diversas daquelas inicialmente relacionadas pela fiscalizada.

Diante disso, esta fiscalização excluiu da relação dos documentos apresentados e não localizados na contabilidade da empresa, aqueles para os quais foi possível identificar os registros contábeis em outras contas, especialmente em conta da filial.

Mesmo assim, ainda restaram sem identificação do registro contábil, diversos documentos apresentados pela fiscalizada os quais encontram-se relacionados nas planilhas anexas ao presente "Documentos Apresentados e Não Localizados na Contabilidade" cujos valores consolidados encontram-se abaixo relacionados:

Mês	Conta 624	Conta 631	Conta 645	Conta 1050	Conta 1079	Total
Janeiro	140,00	301,20	403,88	2.323,81	279,05	3.447,94
Fevereiro	103,99	413,10	1.370,88	3.601,01	900,04	6.389,02
Março	1.141,50	672,78	0,00	9.188,21	1.881,04	12.883,53
Abril	1.245,90	736,62	1.061,79	7.085,37	1.387,15	11.516,83
Maio	0,00	0,00	0,00	3.628,60	0,00	3.628,60
Junho	163,50	0,00	0,00	2.958,45	1.286,21	4.408,16
Julho	0,00	0,00	0,00	1.210,02	0,00	1.210,02
Agosto	30,00	28,90	223,70	2.296,04	2.068,25	4.646,89
Setembro	0,00	22,60	0,00	2.397,36	31,90	2.451,86
Outubro	0,00	797,65	426,52	9.583,66	2.746,50	13.554,33
Novembro	0,00	1.176,50	0,00	6.597,71	0,00	7.774,21
Dezembro	0,00	202,50	3.140,64	8.608,92	674,21	12.626,27
Total	**2.824,89**	**4.351,85**	**6.627,41**	**59.479,16**	**11.254,35**	**84.537,66**

3.4 - Saldo Credor de Caixa

Conforme descrito no item Auditoria do presente Termo, foi identificada a existência de saldo credor de caixa na contabilidade, cuja improcedência a fiscalizada não logrou comprovar com documentação hábil e idônea, correspondente em datas e valores, caracterizando-se dessa forma como omissão de receita, prevista no Inciso I do Artigo 281 do RIR/99, conforme demonstrado nas planilhas anexas"Consolidação Diária de Lançamentos"; "Listagem dos Valores de Saldos Credores Apresentados na Conta Caixa" e " Apuração mensal dos Saldos Credores de Caixa", cujos valores consolidados encontram-se abaixo relacionados:

Mês	Saldo Credor de Caixa
Janeiro	458.068,71
Fevereiro	250.730,31
Março	379.528,17
Dezembro	10.895.518,05
Total	**11.983.845,24**

3.5 - Estimativas Mensais do IRPJ e da CSLL

[...]

As Multas pela falta de recolhimento das Estimativas Mensais do IRPJ e da CSLL serão objeto de lançamento de ofício, para

> *instruir a cobrança do crédito tributário correspondente, na forma do artigo 44, inciso II, alínea b da Lei 9.430/96.*

Às fls. 697 foi acostado aos autos "Termo de Solicitação de Juntada", reportando a anexação de cinco arquivos não paginàveis intitulados "Recurso IRPJ", "Recurso Cofins", "Recurso CSLL", "Recurso PIS" e "Recurso IRRF".

Para o IRPJ e Reflexos, a contribuinte aponta, de início, erro material na lavratura do Auto de Infração, uma vez que o TVF registraria saldo credor de caixa de R$ 11.983.845,24 e ainda, de forma contraditória, infrações apuradas (despesas não comprovadas, outras despesas não comprovadas, despesas indedutíveis/despesas não necessárias; despesas não contabilizadas/falta de escrituração de pagamentos efetuados) que somariam R$ 11.651.947,24. Sustenta, assim, que esse equívoco "*nulifica o auto de infração*" por cercear o seu direito de defesa.

Adiante, aduz que "*o auto de infração enquadra como fato gerador dos tributos cobrados o total de R$ 11.983.845,24, a título de saldo credor de caixa*" e que, no entanto, os valores tributados no Auto de Infração são outros.

Argumenta que a metodologia de apuração de saldo credor, exposta em acórdão do Carf, nada tem "*a ver com glosa de custos ou despesas*". Acrescenta que "*o saldo credor de caixa se funda em despesas não comprovadas e não em custos ou despesas não dedutíveis, EMBORA COMPROVADAS, que são despesas que não se confundem com receitas omitidas*" e daí conclui que a autuação confundiu saldo credor com despesas ou custos não dedutíveis, razão pela qual não se sustenta.

Por fim, contesta a multa isolada sobre as estimativas com fundamento em julgados do Carf, em que se decidiu pela impossibilidade de sua concomitância com a multa de ofício.

Já no recurso interposto contra a exigência de IRRF, assevera o contribuinte que não se trata de hipótese sujeita à retenção de IR.

Além disso, assevera, com amparo na Solução de Consulta Interna nº 11, de 2013, e em julgados do Carf, que a autoridade fiscal, além de não ter comprovado o efetivo pagamento, já teria glosado o dispêndio objeto de nota fiscal que não foi questionada, o que revela a improcedência da cobrança.

Em Sessão de 27 de abril de 2017, a DRJ julgou as impugnações improcedentes, por meio de decisão (fls. 706/714) que recebeu a seguinte ementa:

> *NULIDADE. Não é nulo o Auto de Infração que, lavrado por autoridade competente, contenha os fundamentos de fato e de direito do lançamento.*
>
> *OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA. A ocorrência de saldo credor de caixa caracteriza omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*
>
> *OMISSÃO DE RECEITA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS. Caracteriza-se como omissão no registro de*

receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a falta de escrituração de pagamentos efetuados.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis.

DESPESAS DESNECESSÁRIAS. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos e o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. O registro contábil de despesa não comprovada que tem como contrapartida a conta Caixa autoriza, além da exigência do IRPJ, em face da glosa da despesa inexistente ou não provada, a cobrança pelo Fisco do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Cientificado da decisão em 26/06/2017 (AR de fls. 729), o contribuinte, em 12/07/2017 (fls. 732), interpôs recurso voluntário (fls. 733/752), onde basicamente reitera as alegações de defesa, aduz que o ICMS deveria ter sido excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme decidiu o STF e que não tem cabimento a alegação da autuante para excluir do caixa da empresa, para recomposição do saldo final de 2012, os valores provenientes de instituições financeiras.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço e passo a apreciá-lo.

1) IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS)

1.1) Da nulidade dos Autos de Infração de IRPJ e Reflexos por suposto erro de enquadramento e base de cálculo

Especificamente em relação à exigência de IRPJ e Reflexos, a Recorrente, na linha das defesas apresentadas, pugna pela nulidade dos lançamentos, alegando que o TVF teria sido contraditório em relação às infrações caracterizadas, bem como que teria havido erro material na base de cálculo apurada.

Razão, porém, não lhe assiste.

Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, dispõem os artigos 10º e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, que:

> *"**Artigo 10 -** O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*
>
> ***I -** a qualificação do autuado;*
>
> ***II -** o local, a data e a hora da lavratura;*
>
> ***III -** a descrição do fato;*
>
> ***IV -** a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*
>
> ***V -** a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*
>
> ***VI -** a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".*

> *"**Artigo 59** - São nulos:*
>
> ***I -** os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
>
> ***II -** os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa".*

Não verifico, nesse caso concreto, qualquer nulidade formal nos lançamentos ocasionada pela inobservância do disposto no art. 10º acima, bem como não se faz presente nenhuma das nulidades previstas no art. 59.

Os Autos de Infração foram emitidos com observância de seus requisitos essenciais, como prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional abaixo transcrito.

> ***Artigo 142 -** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o*

> *montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*
>
> ***Parágrafo único.*** *A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".*

Tal como determinado nesse dispositivo legal, os lançamentos têm como motivação a caracterização de omissão de receitas em face da escrituração de saldo credor de caixa e pela não escrituração de pagamentos efetuados, conforme previsto no artigo 281, I e II, do RIR/99, bem como a ausência de comprovação de custos e despesas operacionais de acordo com o artigo 299 do mesmo Regulamento.

No exercício, então, de sua atividade plenamente vinculada, a fiscalização cumpriu seu dever de, após identificar esses fatos, tributar a receita omitida e efetuar a glosa dos dispêndios cuja dedução foi questionada.

A descrição dos motivos de fato e de direito caracterizadores das infrações, ademais, está clara, explícita e congruente no TVF, permitindo o pleno conhecimento da lide e o julgamento do recurso voluntário, sem qualquer prejuízo a ampla defesa ou a busca pela verdade material.

Feitas essas considerações, afasto a nulidade arguida pelo contribuinte.

No mérito, a Recorrente equivoca-se ao afirmar que a fiscalização teria sido confusa quanto às infrações apuradas e, mais ainda, que teria usado base de cálculos equivocadas.

Basta verificar os Autos de Infração, o TVF e seus anexos que é possível se certificar do "passo a passo" e metodologia de cada uma das infrações imputadas.

Não há, ao contrário do que quer fazer crer a contribuinte, nenhuma confusão entre a capitulação do "saldo credor de caixa" com a "indedutibilidade de despesas", fatos diferentes e que foram tipificados de forma individualizadas.

Nenhum reparo, portanto, cabe à decisão recorrida, quando assim concluiu:

> *Da leitura, mesmo desatenta, da Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais dos Autos de Infração, como também do Termo de Verificação Fiscal (TVF), percebe-se de plano que à fiscalizada foram imputadas diversas infrações, sendo o saldo credor de caixa apenas uma delas e que, de forma alguma, se sobrepõe às demais, que têm distintos fundamentos de fato e de direito.*
>
> *Cabe, a propósito, enumerar os ilícitos apurados, conforme consignado no Auto de Infração (q.v. fls. 3 a 6):* i. *omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor;* ii. *omissão de receita caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais;* iii. *despesas não*

> *necessárias;* iv. *despesas não comprovadas;* v. *falta de pagamento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada.*
>
> *Esclareça-se que cada um constitui uma irregularidade autônoma que não se confunde com as outras, o que, ainda que se desconheça, poderia ser facilmente apreendido a partir da narrativa das irregularidades apuradas no procedimento fiscal, feita pela auditoria no TVF e no Auto de Infração, ou ainda pelo exame dos enquadramentos legais constantes dos lançamentos.*
>
> *De outro lado, assinale-se que não há qualquer divergência entre o Auto de Infração e o TVF, que relatam exatamente as mesmas infrações, mencionadas no parágrafo anterior, e apresentam idênticos valores tributáveis. Basta comparar as fls. 3 a 6 com as fls. 60 a 65 do processo. O TVF apenas descreve os fatos de forma mais detalhada, além de expor os critérios adotados na apuração das bases de cálculo utilizadas no Auto de Infração.*
>
> *Argumenta corretamente a impugnante que a apuração de saldo credor de caixa não guarda relação com a glosa de custos ou despesas não comprovadas, mas emenda de forma equivocada que "*o saldo credor de caixa se funda em despesas não comprovadas e não em custos ou despesas não dedutíveis, EMBORA COMPROVADAS, que são despesas que não se confundem com receitas omitidas*".*
>
> *[...]*
>
> *Vê-se que a defeituosa compreensão do que representaria o saldo credor de caixa levou a impugnante a entender que estaria diante de infrações idênticas, mas apenadas em montantes diferentes. Sua confusão aumentou em decorrência da proximidade entre o valor tributável apurado a título de saldo credor de caixa e a soma dos valores tributáveis determinados para as demais infrações (omissão por pagamento não contabilizados, despesas desnecessárias e despesas não comprovadas). Ora, tal deficiência obviamente não caracteriza qualquer cerceamento ao direito de defesa, que, há de se ressaltar, foi suficientemente ofertado à impugnante nos relatos e tipificações legais constantes dos autos.*

Nesse sentido, e considerando que a Recorrente não contrapôs diretamente as constatações fiscais que motivaram os Autos de Infração de IRPJ e Reflexos, entendo que os lançamentos são procedentes.

1.2) Da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS

Em sede de recurso voluntário o contribuinte sustenta erro nas bases de cálculo do PIS e COFINS em razão da não exclusão do ICMS.

Ocorre, porém, que não foram apresentados os documentos contábeis pertinentes, as apurações do ICMS, Livros de Entrada e Saída, guias de recolhimento, o que prejudica o direito correlato.

O pleito em questão, a bem da verdade, foi feito de forma genérica, ou melhor, sem a devida liquidez, afinal não há nenhuma informação acerca da efetiva origem do crédito que se pleiteia, bem como inexiste comprovação da incidência de ICMS nas operações cujas receitas foram consideradas omitidas.

Não obstante, cumpre observar que o PIS e COFINS ora exigidos dizem respeito à omissão de receitas por presunção legal, presunção legal esta que não contempla uma dedução ou abatimento de ICMS tal como foi formulado.

Correta, portanto, a base de cálculo considerada.

1.3) Da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL apuradas

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda demanda atenção.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: "*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*."

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até 31/12/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 (que passou a produzir efeitos a partir de 2007), não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela favorável à exigência de multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta a multa de ofício pela falta de pagamento anual do IRPJ e da CSLL.

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei 9.430/96, com a redadação dada pela Lei nº 11.488/2007:

> *"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*
>
> *II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*
>
> *a) na forma do* art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988*, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

> *b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*
>
> *§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.*

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa do inciso I é aplicável nos casos de totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

A multa prevista no inciso II, porém, é passível de exigência sobre o valor do pagamento mensal de estimativa que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Adotando uma interpretação sistemática, me parece que o mais razoável é não admitir a cumulação das multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida quando o caso concreto também se enquadrar na hipótese de multa mais onerosa (inciso I).

Com efeito, aplicar a multa de ofício de 75% sobre o valor apurado de IRPJ, juntamente com o principal, e, ao mesmo tempo, pretender exigir a multa de 50% sobre o IRPJ não antecipado no mesmo período de apuração, representa uma violação à razoabilidade e proporcionalidade.

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permite que duas penalidades incidam sobre uma mesma base de cálculo (bis in idem), o que é vedado no sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103-001-097 (DOU28/11/2014):

> *É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente com esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.*
>
> *Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do aet. 44, I e II, da Lei n167 9.430/96.*
>
> *Apenando o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é a aplicação do princípio da consunção em matéria penal.*

> *Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos (teleológicos).” (fls. 1.369).*

Ao analisar essa matéria, destaca-se também a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Sr. Ministro Humberto Martins, da 2ª Turma do STJ (Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015):

> *Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.*
>
> *Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais , ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.*
>
> *As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.*
>
> *As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.*
>
> *Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.*

Em decisão mais recente, a C. 2ª Turma do STJ ratificou o posicionamento contrário à aludida concomitância, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

> *TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *[...]*

> *2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação." (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).*

Adotando esses precedentes jurisprudenciais, afasto a aplicação da multa isolada.

2. Da cobrança de IR-Fonte

De plano, chama atenção o fato de que o Auto de Infração de IR-Fonte foi emitido genericamente e como reflexo da glosa de despesas.

No TVF a motivação dessa autuação foi feita de forma bem singela e dirigida a apenas três pagamentos dentro do *item 3.1.2- Outras Despesas Não Comprovadas* (vide parte sublinhada do relatório), quais sejam: R$ 210.000,00 por serviços não comprovados objeto de nota fiscal emitida 1445, datada de 29.03.2012 e emitida pela empresa I.F. Revestimentos Industriais Ltda. e despesas com Telefone, respectivamente nos valores de R$ 42.560,00 e R$ 35.794,03, que também foram glosadas pela falta de comprovação.

Quanto aos demais valores que integraram a base de cálculo do IR-Fonte ora exigido, salta aos olhos a ausência de motivação ou fundamentação.

Tal procedimento, entretanto, fere diretamente os artigos 9º e 10º, III e IV, do Decreto nº 70.235/1972 e artigo 50, II e seu parágrafo único da Lei nº 9.784/99, dispositivos estes que, respectivamente, possuem a seguinte redação:

> ***Art. 9º -*** *A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.*

> ***Art. 10.*** *O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*
>
> *[...]*
>
> ***III -*** *a descrição do fato;*
>
> ***IV –*** *a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

> ***Artigo 50 -*** *Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

> ***I –*** *neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;*
>
> ***II –*** *imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;*
>
> *[...]*
>
> ***Parágrafo 1º -*** *A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.*

Ao comentar esse último dispositivo, leciona Hely Lopes Meirelles[1] que:

> *[...] na esfera federal, a referida Lei 9.784, de 29.1.99, diz que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da motivação (art. 1º.). No processo e nos atos administrativos a motivação é atendida com a "indicação dos pressupostos de fato e de direito" que determinarem a decisão ou o ato (parágrafo único do art. 1º. e art. 50). A motivação "dever ser explícita, clara e congruente" (parágrafo 1º. do art. 50). Assim, se não permitir o seu devido entendimento, a motivação não atenderá aos seus fins, podendo acarretar a nulidade do ato.*

Ora, da mesma forma que as regras do processo administrativo fiscal, sob o risco de preclusão, não admitem que uma impugnação seja feita sem a indicação das razões de fato e de direito, devendo as provas serem apresentadas na defesa, também o ordenamento jurídico não admite que um lançamento tributário seja feito sem a adequada motivação, fundamentação legal e instrução probatória.

A motivação dos fatos e do direito, em se tratando de lançamento tributário de ofício, constitui medida essencial para que tanto o contribuinte quanto o julgador possam compreender a acusação e avaliar a procedência ou não da autuação perante o caso concreto, sob pena de nulidade do ato administrativo.

Dessa forma, com exceção dos 3 (três) valores acima referidos, e diante do apontado vício material de inexistência de motivação e fundamentação, considero nula a cobrança do IR-Fonte sobre os demais montantes.

Especificamente para os valores enquadrados no item 3.1.2 (Outras Despesas Não Comprovadas), a bem da verdade é que a fiscalização não se ateve aos pressupostos fáticos que permitiriam a cobrança do IR-Fonte, confundindo a hipótese de glosa - descumprimento do artigo 299 do RIR/99 com pagamento sem causa, o que não tem como prevalecer.

De fato, a hipótese normativa do IR-Fonte sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, na forma prevista no artigo 674 do RIR/99[2], consiste, em um

[1] Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros. 28ª Edição. P.98.

primeiro momento, da prova do efetivo pagamento e, mais ainda, que este pagamento tenha sido feito sem identificação do destinatário e sem nenhuma causa jurídica, sem o que não pode haver a incidência deste tributo, sob pena de flagrante ofensa ao disposto nos artigos 113, §1º e114 do CTN[3]

A fiscalização, porém, não demonstrou nem a ocorrência efetiva de pagamentos e muito menos que os serviços não teriam sido prestados pelas empresas emitesntes das notas fiscais que suportaram os dispêndios.

O que ocorreu, na verdade, foi uma presunção, sem base em lei (e, portanto, ilegal) de que a glosa pela não comprovação por si só já seria suficiente para enquadrar a operação como sem causa.

A glosa da despesa, porém, não constitui fato gerador do IR-Fonte em questão.

Uma coisa é a não comprovação dos requisitos para fins de dedução dos dispêndios, fato que enseja a glosa da dedução do gasto; outra coisa é a ausência de causa **ou** da operação propriamente dita, o que nunca foi colocada em xeque pela autoridade fiscal autuante.

Para valer sua tese de incidência de IR-Fonte em relação aos três pagamentos reportados, a fiscalização deveria ter cumprido seu o ônus de comprovar cabalmente que houve pagamento sem possibilidade de rastreamento do beneficiário da renda, o que nunca ocorreu.

Sem a demonstração cabal de que a Recorrente de fato entregou recursos a estranhos sem nenhuma causa, não há como a norma de responsabilidade tributária na fonte produzir efeitos.

Nesse sentido é a jurisprudência do CARF, conforme atestam as ementas dos seguintes julgados:

> *PAGAMENTO - CARACTERIZAÇÃO DO ATO - ÔNUS DA PROVA. A caracterização pela fiscalização, mediante provas, de que ocorreu pagamento é pressuposto material para o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado,*

---

[2] 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).
§ 1º 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).
§ 2º 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). Grifei.

[3] Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
[...]
Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

de que trata o caput do art. 61. (Acórdão 2202-002.221. Data de Publicação: 17/06/2013).

IR-FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. INOCORRÊNCIA. Tributo não é penalidade ou sanção de ato ilícito. A exigência de IR-Fonte com fulcro no art. 35 da Lei 8.981/1995 deve observar 2 premissas básicas: i) a efetiva realização do pagamento (prova a cargo do Fisco); e ii) a inexistência ou não comprovação da causa do desembolso, e/ou a constatação de que o beneficiário não é aquele apontado pela fonte pagadora (prova também a cargo do Fisco). (Acórdão 1402.001.343. Sessão de 06/03/2013).

Nessa linha de raciocínio, afasto a exigência do IR-Fonte.

Conclusão

Pelo exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para exonerar a multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL apuradas, bem como para afastar a exigência do IR-Fonte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, redator designado.

A mim coube redigir o voto que representa a divergência parcial vencedora no julgamento deste processo.

Trata a divergência de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício. Alega a Recorrente que não seria cabível a aplicação simultânea das referidas penalidades na autuação fiscal do IRPJ e da CSLL.

Primeiramente, convém historiar a evolução da legislação de regência da matéria.

A Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, ao tratar da falta ou insuficiência de pagamento da estimativa, em seus arts. 15 e 16, esclareceu que, verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangeria tanto a multa de ofício isolada sobre a estimativa não recolhida como o

imposto devido com base no lucro real apurado no encerramento do ano-calendário, acrescido de multa de ofício e de juros de mora:

> *Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.*
>
> *§ 1º. As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o 'caput' sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:*
>
> *I – a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;*
>
> *II – o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.*

Em seguida, a Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014 revogou os arts. 15 e 16 da IN mencionada, porém manteve o entendimento anterior, nos seguintes termos:

> *Art. 16. Verificada, durante o próprio ano-calendário, a falta de pagamento do imposto por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.*
>
> *§ 1ºA multa de que trata o caput é de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.*
>
> *§ 2ºAs infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 17. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:*
>
> *I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente;*

> *II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.*

Posteriormente, a MP 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esclarecendo que a base de cálculo da multa isolada é o pagamento mensal.

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *(...)*
>
> *b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *(...)*

Com a novel redação legal, foi definitivamente esclarecido não haver *bis in idem* com a aplicação simultânea das penalidades que incidem sobre as estimativas mensais não recolhidas e a multa de ofício incidente sobre a insuficiência de recolhimento apurado no ajuste, pois as causas motivadoras das sanções previstas na legislação são distintas, assim como independentes suas bases de cálculo.

A nova redação passou a ser reconhecida como aplicável para fatos geradores ocorridos a partir de sua vigência, sendo afastada a sua vigência para períodos pretéritos.

A não concomitância das multas isolada e de ofício para períodos anteriores à vigência da Lei 11.488/07 foi objeto da Súmula CARF nº 105, confirmando este entendimento para fatos pretéritos.

Contudo, por versar o caso dos autos de infrações cometidas depois da alteração promovida pela MP 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/07, não devem observância à Súmula CARF nº 105. Esta é a conclusão a que chegou a Câmara Superior de

Recursos Fiscais no julgamento do processo nº 10166.723037/2012-12, ocorrido na sessão de 12/12/2016, acórdão nº 9101-002.510 - 1ª Turma, de seguinte ementa:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2008, 2009*
>
> *MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.*
>
> *A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.*
>
> *No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

Os fundamentos da decisão conforme ementa acima servem igualmente para justificar a não aplicação da Súmula CARF nº 105 no presente caso, pois se trata de fato gerador ocorrido após a edição da MP 351/2007. Assim, devem ser mantidas concomitantemente as multas isolada e de ofício.

Isto posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário no tocante ao pedido de afastamento da aplicação conjunta das multas isolada e de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira