



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

Processo nº 10580.722562/2013-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.645 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente TVM Transportes Verdemar Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

GLOSA DE DESPESA - NECESSIDADE - EXISTÊNCIA

Uma vez que despesas foram glosadas por falta de comprovação da sua ocorrência, argumentos relativos à necessidade abstrata de tais dispêndios não são capazes de infirmar a acusação fiscal.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

Uma vez comprovado que prejuízos fiscais já haviam sido compensados, não há que se afastar a autuação para compensar esses mesmos prejuízos.

GLOSA DE DESPESA - PAGAMENTO NÃO IDENTIFICADO

Uma vez glosada despesa que ensejou também o pagamento para destinatário não identificado, além dos efeitos tributários próprios desta glosa, deve ser lançado também o IRRF, porque a dupla consequência é apenas a anulação de uma conduta ilícita que, de um só golpe, produziu uma dupla evasão. O fato de pagar indevidamente alguém e registrar tal pagamento como despesa impede a incidência do imposto de renda na fonte relativamente a tal pagamento e, ao mesmo tempo, reduz a base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro.

PRECLUSÃO - MULTA

Uma vez não questionada em primeira instância a multa de ofício, há preclusão do direito a essa contestação em sede recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: (I) Por maioria de votos, negar provimento para manter a exigência relativa ao IRRF. Vencida a

Conselheira Aurora Tomazini de Carvalho (Relatora) que cancelava o IRRF; (II) Por unanimidade de votos, negar provimento em relação à compensação de prejuízos de períodos anteriores; III) Por unanimidade de votos, negar provimento em relação à glosa de despesas não comprovadas; (IV) Por maioria de votos, não conheceram do recurso quanto ao pedido de desqualificação da multa, por ser matéria preclusa. Vencidas a Conselheira Aurora Tomazini de Carvalho (Relatora) e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin que conheciam de ofício a matéria e davam provimento desqualificando a multa. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Antônio Bezerra Neto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Aurora Tomazini de Carvalho - Relatora.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (presidente da turma), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Julio Lima Souza Martins, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Marcos de Aguiar Villas-Bôas.

Relatório

Trata-se de processo administrativo originado com a lavratura de três autos de infração (fls. 02/66) para a constituição de créditos tributários relativos a Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF.

Os autos de infração referem-se a fatos geradores ocorridos no anos-calendários de 2008 e 2009 e, além do principal, incluem também juros e multa nos percentuais de 75% e 150%.

De acordo com a fiscalização foram constatadas as seguintes infrações:

Infração 1: dedução de despesas não dedutíveis; e

Infração 2: dedução de despesas não comprovadas.

Cada uma das infrações é descrita pormenorizadamente no Relatório Fiscal (fls. 67/73), cujas razões podem ser assim sintetizadas:

Infração 1:

Nos anos-calendários de 2008 e 2009 o sujeito passivo, tributado com base no lucro real, excluiu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL como despesa operacional valores pagos a CARLOS EDUARDO VILARES BARRAL ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C.

Analisando os contratos de honorários firmados com referido escritório, entendeu a fiscalização que teriam como objeto o recebimento ou a compensação de créditos da Autuada com a FUNDETRANS e o Município de Salvador e que os honorários seriam devidos somente quando da efetiva compensação ou recebimento de tais valores.

Em resposta à intimação, foi informado nos autos que nenhum valor havia sido compensado até aquele momento e, portanto, concluiu-se que nenhum montante seria devido ao escritório de advocacia mencionado.

Com base nestes fatos, concluiu a fiscalização que:

- (i) Os valores pagos ao escritório de advocacia não se refere ao contrato mencionado;
- (ii) As despesas, portanto, são indedutíveis, uma vez que não estão acobertadas por nenhum serviço prestado; e
- (iii) Ainda que se defenda que os valores se referem ao citado contrato, tais despesas não podem ser consideradas incorridas, na medida em que ainda não se verificou o fato que lhes dá ensejo (compensação ou recebimento de créditos).

Infração 2:

Verificou a fiscalização, ainda, a dedução de despesas relativas à aquisição de peças automotivas da empresa CENTRAL DE SERVIÇOS AUTOMOTIVOS E INDUSTRIAIS LTDA-ME.

Em diligências realizadas ao longo do processo de fiscalização apurou-se o seguinte:

- (i) a empresa fornecedora apresenta declaração de inativa desde o ano-calendário 2003;
- (ii) a empresa fornecedora, mesmo tendo supostamente vendido no ano-calendário 2008 a importância de R\$ 3.201.829,00 e no ano-calendário 2009, R\$ 2.892.136,00, não possuía conta bancária;
- (iii) a empresa fornecedora não desenvolve qualquer atividade no endereço constante das notas fiscais;
- (iv) retorno de termos de intimação enviados pelos Correios com a informação de que o número do endereço da fornecedora não existe;
- (v) uma das duas sócias da empresa fornecedora (Dalva Silva Nadier) já havia falecido em 2006;
- (vi) declaração da outra sócia (Odete do Santos Santana) de que, de fato, não era sócia da empresa, apenas tinha emprestado seu nome para a abertura da sociedade;
- (vii) declarações de terceiro (Raimundo Felzemburg), afirmando que teria criado a empresa fornecedora usando os nomes de Dalva Silva Nadier e Odete do Santos Santana;
- (viii) as notas fiscais que documentaram a aquisição dos produtos foram emitidas com Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (AIDF) falsas;
- (ix) inexistência de registro na Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia de compra dos materiais pela empresa fornecedora;
- (x) incompatibilidade entre o valor do capital social da empresa fornecedora

com o montante dos recursos que seriam necessários para efetivação das transações comerciais alegadas pela Defendente.

Com suporte nestes fatos, concluiu-se que não houve a efetiva venda de qualquer mercadoria pela dita fornecedora para a Autuada. Foram, assim, glosadas as despesas lançadas, com a constituição de crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL, acrescidos de multa no percentual de 150%.

A **multa qualificada** foi aplicada sob o argumento de que houve evidente intuito de fraude, pois se pretendeu apenas retirar numerário do caixa da empresa fiscalizada e, ao mesmo tempo, aumentar o seu custo.

Além disso, tais valores foram considerados como pagamento sem causa, uma vez que houve a efetiva saída do numerário, o que ensejou o lançamento do IRRF sobre a base de cálculo reajustada, conforme determina o art. 674 do RIR/99.

Inconformada, a empresa autuada apresentou a competente IMPUGNAÇÃO na qual alega, resumidamente, o seguinte:

- (i) Preliminarmente, nulidade da autuação, relativamente à primeira infração, sob o argumento de que: (1) foram perfiladas acusações alternativas; e (2) há erros materiais na descrição dos fatos que ensejaram a autuação;
- (ii) As despesas com o escritório de advocacia são dedutíveis, na medida em que a justiça operacionalizou a compensação e homologou de ofício. Assim, os créditos e débitos foram confrontados, compensados, em juízo a quo, eliminando qualquer discussão sobre o alcance do objetivo da prestação do serviço. Incontestável a execução do contrato;
- (iii) Relativamente às despesas não comprovadas, a autuação carece de lógica, pois: (1) a própria fiscalização reconhece que o verdadeiro dono da fornecedora compareceu na repartição fiscal para confirmar a existência da empresa; (2) o material adquirido é vital para a atividade da Impugnante; e (3) é irrelevante o fato de a fornecedora estar inativa, pois foram movimentados pela empresa processos de parcelamento junto à RFB;
- (iv) No que diz respeito ao IRRF, defende que: (1) se a despesa foi enquadrada no rol das indedutíveis, teria que se aplicar regra específica de tributação, não aquela prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95; (2) não foi observada a data do fato gerador e do vencimento do débito; e (3) há dupla tributação sobre o mesmo fato;
- (v) Requeru, ainda, a compensação de prejuízos fiscais acumulados.

Após diligência, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA) julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação apresentada (fls. 992/1015), de modo a excluir a exigência relativa às despesas com CARLOS EDUARDO VILARES BARRAL ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C, considerando que o transito em julgado da sentença, o serviço contratado foi efetivamente executado e por isso remunerado sendo a clausula restritiva do contrato eliminada pela vontade das partes, uma vez que a continuidade da compensação não dependeria dos serviços prestados.

Tendo em vista que o crédito exonerado é inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), não foi apresentado recurso de ofício.

A Autuada, porém, apresentou Recurso Voluntário (fls. 1026/1052) para questionar a exigência remanescente, em que repete as razões sustentadas na Impugnação, acrescentando que o seguinte:

- (i) O lançamento relativo ao IRRF não é decorrente do lançamento relativo ao IRPJ;
- (ii) É nula a decisão de 1ª instância, uma vez que: (1) a Delegacia de Julgamento não tem competência para julgar lançamentos de IRRF; (2) houver cerceamento do direito de defesa; e (3) não foi examinada a principal tese de defesa;
- (iii) Deve ser afastada a multa qualificada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Aurora Tomazini de Carvalho - Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

A lide possui três questões controversas, que serão analisadas separadamente: (i) nulidade da decisão de 1ª instância, por não ter competência para julgar autuação relativa ao IRRF; (ii) possibilidade de dedução, para fins de IRPJ e de CPLL, das despesas consideradas não comprovadas; e (iii) legitimidade da exigência do IRRF.

2. DO MÉRITO

2.1. Preliminar: nulidade da decisão recorrida

Alega a Recorrente, em seu recurso, que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA) não teria competência para julgar sua impugnação, no que se refere ao IRRF, por não se tratar de lançamento conexo.

O argumento desenvolvido pela Recorrente, e que se confunde com o próprio mérito, pode ser assim resumido: a tributação na fonte incide apenas nos casos de pagamentos que não transitaram nas contas de resultado (não contabilizados) quando (i) o beneficiário não for identificado, (ii) o beneficiário identificado for terceiros ou sócios, acionistas ou titular, mas não for comprovada a operação ou a causa e (iii) a remuneração a empregados for efetuada na forma do art. 74, parágrafo 2º, da Lei nº 8.383/91. Nos casos, porém, em que o pagamento for levado à conta de resultado, como no caso dos autos, será aplicada a norma especial que determina a glosa e a tributação pelo IRPJ (arts. 217 e 299 do RIR/99).

Sob esta perspectiva, o lançamento relativo ao IRRF não poderia ser considerado conexo, uma vez que a norma específica que autoriza a glosa e a tributação pelo IRPJ impediria o lançamento relativo ao IRRF.

Neste contexto, a Delegacia de Julgamento responsável apenas pelo julgamento de impugnações que envolvam lançamentos relativos ao IRPJ e tributos conexos não poderia decidir sobre a legitimidade de autuações relacionadas ao IRRF.

Pois bem. O julgamento da impugnação apresentada pela Recorrente ocorreu no dia 27 de junho de 2014 (fl. 992) e foi realizado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA).

À época, a competência para julgamento pelas DRJ's era disciplinada pela Portaria RFB nº 1.006, de 24 de julho de 2013.

No seu anexo I, prescrevia que a Delegacia de Julgamento em Salvador possuía competência para julgar tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, exceto ITR, IPI, II, IE e demais impostos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou exportação. Esta disciplina, aliás, permanece inalterada até hoje.

O anexo II da referida Portaria, por sua vez, tratava da competência de cada uma das Turmas da DRJ nos seguintes termos:

Turma	Matéria
Primeira e Segunda	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e lançamentos decorrentes; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples); Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional); e penalidades.
Terceira	Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF); Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF); e penalidades.
Quarta	Contribuições, exceto Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), lançamentos decorrentes de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuições previdenciárias e contribuições devidas a outras entidades e fundos; Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples); Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional); Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF); Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e lançamentos conexos; demais impostos e contribuições não incluídos na competência das outras Turmas e penalidades.
Quinta, Sexta e Sétima	Contribuições previdenciárias, contribuições devidas a outras entidades e fundos; Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples); Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional); Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF); Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF); e penalidades.

Como se percebe, a 1ª Turma da DRJ Salvador somente possuía competência para julgar lançamentos relativos ao IRPJ e conexos, competindo a outra turma o exame de autuações relativas ao IRRF. Em princípio, portanto, assistiria razão à Recorrente ao defender a nulidade da decisão de 1ª instância.

No entanto, o reconhecimento da nulidade depende, também, do acolhimento da seguinte premissa: de que o lançamento relativo ao IRRF não é conexo ao lançamento de IRPJ.

Vejamos o que dispõe o art. 9º do Decreto nº 70.235/72:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Examinando referido dispositivo, percebe-se que a autoridade administrativa está obrigada a lavrar autos de infração separados para cada tributo ou penalidade. Estes, porém, comporão um único processo quando “a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova”.

Apesar de o legislador não ter utilizado o termo conexão, parece claro que entendeu pela reunião destes autos de infração num único processo por considerar que são conexos. Podemos, assim, concluir que **lançamentos conexos são aqueles constituídos a partir dos mesmos elementos de prova, ou seja, a partir dos mesmos fatos.**

Esta conclusão é referendada, também, pelo Regimento Interno deste E. Tribunal, o qual, no seu art. 6º, prescreve o seguinte:

Art. 6º. Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

***I – conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico,** incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;*

Diante do exposto, não resta dúvida de que os lançamentos aqui questionados, relativos ao IRPJ e ao IRRF, são conexos, já que se amparam nos mesmos fatos e idênticos elementos de prova.

Como consequência, não há que se falar em incompetência da 1ª Turma da DRJ Salvador para julgar a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, uma vez que, nos termos da Portaria RFB nº 1.006, de 24 de julho de 2013, estava autorizada a julgar processos envolvendo créditos de IRPJ e lançamentos conexos. Improcedente, assim, a alegação de nulidade da decisão recorrida.

Ademais, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. Com efeito, desenvolve a Recorrente que o lançamento relativo ao IRRF, por ser autônomo, deveria ter sido operacionalizado em processo autônomo para julgamento por turma especializada.

Aliado a este argumento, defende que deveria ser determinado o desmembramento do processo, com reabertura do prazo para elaborar defesa “sem atrelamento às questões relativas ao IRPJ, sob pena de cerceamento do direito de defesa”.

O desmembramento, pelos motivos já expostos, é impossível, na medida em que, por força de expressa determinação legal, lançamentos conexos devem ser formalizados num único processo.

Porém, ainda que se considerasse que os lançamentos não são conexos, isso acarretaria, quando muito, a anulação do acórdão de 1ª instância para novo julgamento pela turma especializada, nunca a reabertura do prazo para defesa. Afinal, ao contribuinte foi garantido o pleno exercício da ampla defesa.

Não há dúvida de que o contribuinte foi regularmente intimado para apresentar sua impugnação, momento em que tomou ciência da autuação em todos os seus contornos. Significa dizer: teve acesso a todos os documentos que levaram a fiscalização a constituir os créditos tributários ora questionados. Tanto isso é verdade que, em sua impugnação, questionou integralmente todas as exigências fiscais, inclusive aquela relacionada ao IRRF.

Por estas razões, rejeito à preliminar invocada.

2.2. Despesas não comprovadas – IRPJ/CSLL

Conforme exposto no relatório, a fiscalização considerou não comprovadas as despesas relativas à aquisição de peças automotivas da empresa CENTRAL DE SERVIÇOS AUTOMOTIVOS E INDUSTRIAIS LTDA-ME. Isso porque, em diligências realizadas ao longo do processo de fiscalização apurou-se o seguinte:

- (i) a empresa fornecedora apresenta declaração de inativa desde o ano-calendário 2003;
- (ii) a empresa fornecedora, mesmo tendo supostamente vendido no ano-calendário 2008 a importância de R\$ 3.201.829,00 e no ano-calendário 2009, R\$ 2.892.136,00, não possuía conta bancária;
- (iii) a empresa fornecedora não desenvolve qualquer atividade no endereço constante das notas fiscais;
- (iv) retorno de termos de intimação enviados pelos Correios com a informação de que o número do endereço da fornecedora não existe;
- (v) uma das duas sócias da empresa fornecedora (Dalva Silva Nadier) já havia falecido em 2006;
- (vi) declaração da outra sócia (Odete do Santos Santana) de que, de fato, não era sócia da empresa, apenas tinha emprestado seu nome para a abertura da sociedade;
- (vii) declarações de terceiro (Raimundo Felzemburg), afirmando que teria criado a empresa fornecedora usando os nomes de Dalva Silva Nadier e Odete do Santos Santana;
- (viii) as notas fiscais que documentaram a aquisição dos produtos foram emitidas com Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (AIDF) falsas;
- (ix) inexistência de registro na Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia de compra dos materiais pela empresa fornecedora;

- (x) incompatibilidade entre o valor do capital social da empresa fornecedora com o montante dos recursos que seriam necessários para efetivação das transações comerciais alegadas pela Defendente.

Em sua defesa, a Recorrente alegou que: (1) a própria fiscalização reconhece que o verdadeiro dono da fornecedora compareceu na repartição fiscal para confirmar a existência da empresa; (2) o material adquirido é vital para a sua atividade; e (3) é irrelevante o fato de a fornecedora estar inativa, pois foram movimentados pela empresa processos de parcelamento junto à RFB.

Em primeiro lugar, é imperioso ressaltar que em momento algum foi questionado se o material supostamente adquirido era ou não vital para a atividade da Recorrente. Em termos mais diretos: não se discute se a despesa era ou não necessária à atividade empresarial.

O problema é de outra natureza: se a despesa ocorreu nos termos em que foi lançada pela Recorrente em sua contabilidade (efetividade e materialidade).

Examinando as razões de defesa lançadas na impugnação (as quais se reporta o Recurso Voluntário – fl 1049), verifica-se que a Recorrente mantém o que foi lançado contabilmente: que as despesas se referem à aquisição de peças automotivas da empresa CENTRAL DE SERVIÇOS AUTOMOTIVOS E INDUSTRIAIS LTDA-ME. No entanto, não apresenta uma única prova de que, de fato, tais valores foram pagos a esta pessoa jurídica.

De fato, limita-se a afirmar que, pelo fato de o suposto dono da empresa ter comparecido na repartição fiscal e de ter ocorrido movimentação em processos de parcelamento, seria inquestionável a sua existência.

Ocorre que, ainda que ficasse comprovada a existência da fornecedora, permaneceria a dúvida quanto à efetividade das despesas deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A simples contabilização das despesas, na forma prescrita pelo direito, não é suficiente para comprovar que efetivamente ocorreram. Conforme já decidido por este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a escrita mantida pelo contribuinte somente faz prova em seu favor quando amparada em documentação hábil e idônea:

ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. PROVA DA INVERACIDADE DOS FATOS REGISTRADOS. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Por sua vez, deixa a escrituração de fazer prova ao contribuinte quando a autoridade administrativa constata a ocorrência de ilícitos, e demonstra com provas contundentes que a escrituração não traduz os fatos efetivamente ocorridos e não se encontra lastreada por documentação probatória pertinente. (CARF, Processo n. 10166.721589/2010-24. Rel. Cons. NEREIDA DE MIRANDA FINAMORE HORTA. Sessão dia 11/02/2014)

Tendo em vista que se trata do lançamento de uma despesa, seria imprescindível, pelo menos, demonstrar o fluxo financeiro, ou seja, o efetivo ingresso dos recursos na fornecedora (por meio de transferência bancária, cópia de cheque etc.) ou qualquer

outra prova de que o fato que gerou a despesa ocorreu. No presente caso, porém, tal prova não foi apresentada.

Os indícios apresentados pela fiscalização, por outro lado, são suficientes para que se conclua pela não aquisição de peças automotivas, conforme alegado pelo sujeito passivo. Foi constatado, por exemplo, a inexistência de registro na Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia de compra dos materiais pela empresa fornecedora. Ora, como poderia esta empresa vender peças automotivas se não comprasse nenhum material?

Diante disso, entendo que há provas nos autos suficientes para demonstrar que os valores lançados não correspondem à aquisição de peças automotivas da empresa CENTRAL DE SERVIÇOS AUTOMOTIVOS E INDUSTRIAIS LTDA-ME. A Recorrente, por outro lado, não apresentou nenhuma prova cabal em sentido contrário. Tais despesas, portanto, devem ser consideradas como não comprovadas e, como consequência, é legítima a sua glosa pela fiscalização.

Pelo exposto, voto pelo não provimento do recurso também neste ponto.

2.3. Despesas não comprovadas – IRRF

Conforme mencionado no relatório, a fiscalização considerou indedutíveis as despesas lançadas pela Recorrente a título de aquisição de peças automotivas da empresa CENTRAL DE SERVIÇOS AUTOMOTIVOS E INDUSTRIAIS LTDA-ME porque, pelas provas apresentadas, pode-se concluir que tal empresa sequer existia de fato. Em outros termos, os pagamentos realizados não foram destinados a esta pessoa jurídica.

Tendo em vista que ocorreu a efetiva saída de numerário e que o destinatário não pode ser a pessoa indicada pela Recorrente – CENTRAL DE SERVIÇOS AUTOMOTIVOS E INDUSTRIAIS LTDA-ME – concluiu-se que houve o pagamento a beneficiário não identificado, o que ensejou o lançamento também de IRRF sobre os valores glosados.

Em síntese, a fiscalização constituiu dois créditos tributários: (i) IRPJ/CSLL não recolhidos por conta da dedução indevida das citadas despesas; e (ii) IRRF sobre as despesas incorridas, por não ter sido corretamente identificado o destinatário destes valores.

A incidência do IRRF nestes casos, tendo como esteio o art. 674 do RIR/99 (o qual encontra fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981/95), já foi enfrentada por esta E. Corte em diversas oportunidades:

PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE. A aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Precedente da CSRF. Acórdão nº CSRF/04-01 094. No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro creditado em conta bancária da empresa no dia 18/02/97. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar, com juros, o valor que foi considerado receita omitida, tal

importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores. Recurso especial negado. (Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - 2ª. Turma da 2ª. Câmara / ACÓRDÃO 9202-00.686 em 13.04.2010)

IR FONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº. 8.981/95 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO — INCOMPATIBILIDADE. - A aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Recurso Especial do Procurador Negado, (Acórdão nº CSRF/04- 01.094. Jul. -- 03/11/2008. Rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro).

Examinando os precedentes citados, resta claro o posicionamento segundo o qual o art. 674 do RIR/99 somente se aplica às situações em que:

- (i) fique comprovada a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado; e
- (ii) a hipótese não implique redução do lucro líquido tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real.

O fundamento da impossibilidade de coexistência da glosa de custos/despesas com a exigência do IRRF está, basicamente, no fato de que não se pode considerar o dispositivo mencionado de forma isolada e incoerente com as demais normas do sistema tributário brasileiro.

No presente caso, como já mencionei, a glosa dos valores considerados como pagamentos sem causa acarretou o aumento do lucro real tributável, de modo que foram constituídos créditos relativos ao IRPJ, à CSLL e ao IRRF.

Com efeito, uma vez realizada a glosa de determinada despesa, aumenta-se o lucro e, consequentemente, sobre este lucro há incidência de IRPJ. Desta forma, em sendo glosada determinada despesa, não se pode tributar o pagamento de tal "despesa" com fundamento no art. 674 do RIR/99.

O IRRF, neste caso, assume verdadeira natureza sancionatória, na medida em que decorre unicamente do descumprimento, pelo sujeito passivo, do dever de provar a regularidade de despesas realizadas.

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso, neste ponto, de modo a cancelar a exigência relativa ao IRRF.

2.4. Da compensação de prejuízos fiscais acumulados

A Recorrente, em sua impugnação, requereu a compensação dos prejuízos fiscais e da base negativa na apuração dos débitos constituídos nestes autos. Em outros termos: requer que o cálculo do tributo devido seja feito considerando os prejuízos fiscais e a base negativa passíveis de compensação à época.

Em 1ª instância este pedido foi indeferido com suporte no seguinte argumento: em consulta ao sistema da RFB, verificou-se que o prejuízo fiscal e a base negativa da época foram utilizados depois para quitação de parcelamentos relativos a contribuições previdenciárias. Como consequência, não poderia ser compensados nestes autos.

Sigo na mesma linha de fundamentação do entendimento da DRJ, de modo que voto pelo não provimento do recurso neste ponto.

2.5. Da multa de ofício no percentual de 150%

No presente caso, a Recorrente não questionou, em sua impugnação, a legitimidade da multa aplicada. Apenas no Recurso Voluntário tal matéria foi enfrentada, o que, em princípio, impediria o seu conhecimento por este E. Tribunal.

Ocorre que, ao examinar os Autos de Infração, bem como o Relatório Fiscal, verifiquei que, neste ponto, o lançamento carece de motivação. Trata-se, portanto, de vício que pode ser conhecido de ofício.

De fato, os vícios relacionados aos elementos constitutivos ou substanciais do ato podem ser conhecidos de ofício pelo julgador. Dentre tais elementos se encontra justamente a motivação do ato, conforme previsto no art. 9º do Decreto nº 70.235/72:

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.

Como se vê, o auto de infração deve, obrigatoriamente, ser instruído com todos os elementos de prova necessários à comprovação do fato que dará ensejo à aplicação da penalidade.

No Termo de Verificação Fiscal (71/73), alega a fiscalização que, neste caso, seria cabível a aplicação de multa no percentual de 150% porque, no seu entender, a operação com a empresa CENTRAL DE SERVIÇOS AUTOMOTIVOS E INDUSTRIAIS LTDA-ME foi uma fraude para retirar numerário do caixa da empresa fiscalizada e ao mesmo tempo aumentar o seu custo.

O conceito jurídico de fraude tributária encontra-se expressamente positivado no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, cuja mensagem prescritiva é posta nos seguintes termos:

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

A prescrição legal é de hialina clareza: todo aquele que realizar atos dolosos, comissivos, com o propósito de evadir-se da percussão tributária, cometerá fraude, sujeitando-se a lançamento de ofício, independente da validade comercial ou civil dos atos jurídicos celebrados. A referência ao dolo coloca em destaque o aspecto intrasubjetivo, ou seja, a inquestionável intenção de fraudar.

De fato, conquanto o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de ilícitos subjetivos, como é o caso da fraude. Portanto, para que se configure esse tipo legal o agente deve atuar de maneira dolosa, ou seja, com intenção de obter o resultado ou de assumir o risco de produzi-lo.

Aplicando esses conceitos ao campo do direito tributário, conclui-se que se não ficar comprovado o objetivo de burlar o Fisco, de ocultar a ocorrência de fato jurídico tributário ou de fazer surgir vantagem indevida, não é possível a majoração da multa para o percentual de 150%. Neste sentido já se posicionou este E. Conselho:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2001, 2002 MULTA QUALIFICADA. Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio -- respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito). (CARF, CSRF, 1ª Turma, ACÓRDÃO 9101-002.189, julgado em 21/01/2016)

A lição de Paulo de Barros Carvalho esclarece o papel da aplicação da multa qualificada:

É a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação de penalidade em decorrência de dolo, fraude ou simulação na prática do ato jurídico tributário. É aplicada quando a Administração Pública demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco. Para caracterizar a multa agravada, é necessário, outrossim, a existência de fato doloso, fraudulento ou simulado, devidamente provado, para se produzir a correta subsunção do fato infracional à norma autorizadora do agravamento da penalidade.

(Direito Tributário, Linguagem e Método. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 894). Grifei.

Tratando-se de multa qualificada, como já mencionei, é indispensável a comprovação de que o agente atuou de maneira dolosa, ou seja, com a intenção de fraudar. Pelo exame dos autos, contudo, não se identifica prova cabal do elemento volitivo, ou seja, da inquestionável intenção de fraudar. Limita-se a fiscalização a alegar que houve intuito de fraude.

Quando muito, os elementos trazidos aos autos comprovam apenas a intenção de fraudar daqueles que constituíram a fornecedora da Recorrente, não da própria Recorrente. A fraude, em relação a ela, é presumida.

Por estas razões, voto pelo provimento do recurso voluntário neste ponto, de modo a reduzir a multa aplicada para o percentual de 75%.

3. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para: (i) cancelar a exigência relativa ao IRRF; e (ii) retificar a penalidade aplicada, ajustando-a para o percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Aurora Tomazini de Carvalho

Voto Vencedor

Preliminarmente e com a devida vênia ao volto da Ilustre Conselheira Julgadora Aurora Tomazini de Carvalho, a preclusão só pode ser superada em hipóteses restritas, dentre as quais, não está o juízo de valor acerca da motivação do lançamento tributário seja relativamente ao tributo, seja no tocante à penalidade pecuniária.

Se o contribuinte não impugnou a multa e, assim, essa questão não passou pelo crivo da autoridade julgadora de primeiro grau, não cabe conhecer dessa matéria em sede recursal.

As possibilidades de se acatarem questões e provas que ultrapassam a delimitação da lide em primeiro grau de julgamento abarcam exclusivamente as razões de ordem pública (e a fundamentação de atos não está entre elas) e as hipóteses previstas nos incisos I a III do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972.

Quanto ao mérito, a tributação pelo imposto de renda na fonte em razão da não identificação do destinatário de pagamento, quando este mesmo pagamento também enseja um registro de despesa, deve ter dupla consequência jurídico-tributária, o que não significa uma dupla incidência sobre um único fato jurídico-econômico.

Explico.

A dupla consequência é apenas a anulação de uma conduta ilícita que, de um só golpe, produziu uma dupla evasão.

O fato de pagar indevidamente alguém e registrar tal pagamento como despesa impede a incidência do imposto de renda na fonte relativamente a tal pagamento e, ao mesmo tempo, reduz a base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro.

O lançamento tributário da glosa de despesa e do IRRF apenas anula esse efeito lesivo .

Conclusão

Isso posto, voto para não conhecer do recurso relativamente à desqualificação da multa e para negar provimento quanto ao IRRF. No mais, sigo o voto da Ilustre Conselheira Relatora.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator designado



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES em 02/06/2017 20:49:00.

Documento autenticado digitalmente por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES em 02/06/2017.

Documento assinado digitalmente por: ANTONIO BEZERRA NETO em 05/07/2017, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO em 08/06/2017 e GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES em 02/06/2017.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 06/10/2017.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Outros".

3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP06.1017.09287.LMMX

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:
D649C4116415B9410321CEE90154700930A55BD7342E589465366D5F40088FCF