



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Maa-7

Processo nº : 10670.001429/2003-36
Recurso nº : 139896
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex.: 2000
Recorrente : TRANSMOC TRANSPORTE E TURISMO MONTES CARLOS LTDA
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ- JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 10 DE AGOSTO DE 2005
Acórdão nº : 107-08.186

PAF – PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária, quando resultante da soma de indícios convergentes, é meio idôneo para referendar uma autuação. É o caso dos autos onde a glosa de custos/despesas, por incapacidade dos supostos fornecedores e pela impossibilidade fática da utilização do material adquirido, está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador.

IRPJ/CSLL - CUSTOS/DESPESAS - DOCUMENTOS MATERIALMENTE OU IDEOLOGICAMENTE FALSOS - MULTA QUALIFICADA - Constitui redução indevida do Lucro Líquido a contabilização de custo/despesas lastreado em notas fiscais material ou ideologicamente falsas. Na espécie, o dolo resta provado pela própria conduta, determinando a qualificação da penalidade aplicável.

IRF – PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – TRIBUTAÇÃO - As efetivas saídas de valores de contas do disponível sem que a autuada aponte, com provas o beneficiário ou a causa do pagamento alegado, subsume-se à hipótese legal de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado a que alude o art. 61 da Lei nº 8.981/95.

IRPJ – ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA – DESCABIMENTO – Originando-se a falta de estimativa, que deu suporte ao lançamento da multa isolada, de diferença de tributo apurada em lançamento de ofício, não há como se exigir a sua manutenção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSMOC TRANSPORTE E TURISMO MONTES CARLOS LTDA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36
Acórdão nº : 107-08.186

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar do lançamento apenas as multas isoladas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o conselheiro Luiz Martins Valero (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Natanael Martins.

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

NATANAEL MARTINS
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 14 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA e NILTON PÊSS. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, HUGO CORREIA SOTERO e MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36
Acórdão nº : 107-08.186

Recurso nº : 139896
Recorrente : TRANSMOC TRANSPORTE E TURISMO MONTES CARLOS LTDA.

RELATÓRIO

TRANSMOC TRANSPORTE E TURISMO MONTES CARLOS LTDA, qualificada nos autos, foi autuada pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal em 18/11/03 para exigência de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, Contribuição Social sobre o Lucro e Imposto de Renda na Fonte em decorrência da constatação de despesas com publicidade e propaganda não comprovadas e pagamentos a beneficiários não identificados.

São quatro as infrações capituladas:

1) Glosa de despesas de propagando e publicidade no ano-calendário de 1999. Enquadramento Legal: Arts. 249, inciso I, 251, 299 e 300 do RIR/99. Valor de R\$ 371.100,00. A multa de ofício foi qualificada no percentual de 150%.

Relatou a fiscalização que, enquanto nos anos-calendário de 1998 e 2000, a fiscalizada contabilizou despesas com publicidade e propaganda na monta de R\$ 12.103,22 e de R\$ 2.238,82, respectivamente, no ano de 1999, foram contabilizados R\$ 394.222,05 a esse título. Desse total, R\$ 380.350,00 referem-se a materiais de publicidade adquiridos das empresas VALDOMIRO ALVES DOS SANTOS e MAX ANDRÉ DE SOUZA FIGUEIREDO.

Em atendimento à intimação para esclarecer a suspeita do fisco a empresa respondeu (fl. 242):

"[...] tais despesas foram em virtude da necessidade de esclarecer a população de Montes Claros da conveniência da prorrogação de seu contrato de exploração de transporte coletivo com a Prefeitura, no lugar de ser realizada uma nova licitação."

Para provar, trouxe inúmeras reportagens publicadas em jornais locais. Quanto ao efetivo pagamento, limitou-se a afirmar que esse "foi gradualmente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36

Acórdão nº : 107-08.186

desembolsado à medida das possibilidades e fluxo de caixa da empresa contratante, bem como a satisfação dos fornecedores, lançados contabilmente, comprovados pela emissão do respectivo documento pertinente, de características intrínsecas, extrínsecas e idôneos."

A fiscalização, considerando que os serviços não foram efetivamente prestados, glosou despesas com propaganda e publicidade no valor total de R\$ 371.100,00, relativas às empresas VALDOMIRO ALVES DOS SANTOS e MAX ANDRÉ DE SOUZA FIGUEIREDO.

Na impugnação apresentada, a autuada reforçou os argumentos antes expendidos, acrescentando que sua escrituração *"é clara e correta em contabilizar cada pagamento nas respectivas datas, a crédito de conta do ativo circulante, mediante quitação na respectiva nota fiscal, sendo certo inexistir qualquer lei proibindo o pagamento em moeda corrente até porque o REAL é moeda com poder liberatório, com crime a quem negar a validade do ciclo circulatório e liberatório da moeda corrente nacional."*

2) Glosa de despesas relativas a pagamentos a beneficiários não identificados no ano-calendário de 1999. Enquadramento Legal: Arts. 249, inciso I, 251, 300 e 304 do RIR/99. Valor de R\$ 111.500,00. A multa de ofício foi aplicada no percentual de 75%.

O fisco, após constatar que diversos cheques emitidos pelo contribuinte foram contabilizados a débito da conta caixa, intimou-o a informar a destinação destes recursos e quais pagamentos foram com eles efetivados, apresentado os documentos comprobatórios.

Em atendimento à intimação, o contribuinte não informou os pagamentos efetivados com os recursos transferidos para a conta caixa, tampouco apresentou documentos comprobatórios dos pagamentos efetivados com aqueles recursos sacados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36

Acórdão nº : 107-08.186

Por isso, o fisco considerou que os recursos transferidos do Banco Mercantil do Brasil para a conta caixa caracteriza-se como pagamentos a beneficiários não identificados.

Na impugnação a autuada alegou que a mutação recíproca de saldos em conta do ativo circulante não configuram fatos geradores do Imposto de Renda.

3) IRF sobre pagamentos a beneficiário não identificados / pagamentos sem causa, no ano-calendário de 1999. Enquadramento legal: Art. 61 da Lei nº 8.981/95 (art. 674 do RIR/99): Valor R\$ 171.538,23. A multa de ofício foi aplicada no percentual de 75%.

4) Multa isolada por insuficiência nos recolhimentos por estimativa do IRPJ no ano-calendário de 1999. Enquadramento legal: Art. 44 da Lei nº 9.430/96. Base de Cálculo: Valor das infrações apuradas. Foram aplicadas multas de 75% e de 150%.

Relatou o fisco que a contribuinte optou pela apuração anual do IRPJ, tendo levantado balanços/balancetes de suspensão ou redução em todos meses daquele ano. Em virtude das precitadas infrações apontadas na peça fiscal, o autuante apurou recolhimentos a menos do IRPJ devido por estimativa. Nesse contexto, foram lançados, ao mesmo tempo, duas multas de ofício, uma, que se exige juntamente com o imposto anual apurado e, outra, a multa isolada, pela falta de pagamento do imposto incidente sobre as bases de cálculo mensais estimadas.

A impugnante, por sua vez, contestou a cumulação dessas penalidades, alegando a ocorrência de bis in idem.

Sobre as infrações que teriam reduzido o lucro líquido, por decorrência, foi exigida a Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL.

A multa isolada por redução das estimativas em decorrência das infrações apuradas no tocante à CSLL foram exigidas no processo nº 10670.001461/2003-11



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36

Acórdão nº : 107-08.186

Decisão DRJ

Apreciando a impugnação que instaurou o litígio a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG julgou parcialmente procedentes os lançamentos.

Fiando-se no voto do Relator, a turma julgadora indeferiu o pedido de perícia sob o fundamento de que não há dúvida de ordem técnica a ser esclarecida e de que a impugnante não cumpriu os demais requisitos exigidos pelo instituto.

Infração nº 1

Quanto à exigência de IRPJ decorrente da glosa de despesas com publicidade e propaganda, sustentaram os julgadores que existem nos autos elementos convergentes indicando que os serviços de propaganda e publicidade não foram prestados, o que elide o valor probante dos registros das despesas e das notas fiscais.

A convicção dos julgadores da falsidade da despesa foi centrada nos seguintes fatos:

a) mesmo levando em conta a necessidade de prorrogação de contrato de concessão, o valor da despesa de propaganda no ano-calendário de 1999 é demasiadamente elevado, se considerado o restante da contabilidade da empresa. Tais despesas correspondem a 22,84% das despesas operacionais do ano de 1999 e discrepam daquelas escrituradas em outros anos. Expurgadas as despesas glosadas, na monta de R\$ 371.100,00, os gastos restantes com propaganda e publicidade aproximam-se de valores históricos.

b) As notas fiscais de serviço trazidas aos autos refletem uma campanha publicitária desproporcional ao tamanho da cidade em que foi realizada, conforme demonstrou a autoridade lançadora. A título de exemplo, dentre várias peças que teriam sido produzidas, consta a confecção de 4.500.000 folhetos de papel jornal e 6.400.000 de boletins informativos, para uma população urbana de 289.113 habitantes. A alegação da impugnante que "folhetos e folders" eram entregues a passageiros que utilizavam diversas vezes no mesmo dia o transporte coletivo não tem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36

Acórdão nº : 107-08.186

cabimento. Não seria mais prático e econômico afixar um simples cartaz dentro do ônibus? Ademais, não foram carregadas aos autos amostras do material utilizado. Os inúmeros recortes de jornais trazidos também não denotam qualquer campanha de esclarecimento ou publicidade por parte da fiscalizada.

c) As despesas glosadas referem-se apenas a duas empresas. Uma, a VALDOMIRO ALVES DOS SANTOS, apresentou declaração simplificada no ano-calendário de 1997, sem faturamento, e declarações de inativa nos anos de 1998 e 1999. À época da fiscalização, encontrava-se fechada, tendo antes funcionado em pequenas salas no mercado municipal. Em princípio, aquela fornecedora não teria condições de atender o volume de serviços demandados pela autuada. O sócio titular, ao ser intimado, não apresentou os documentos nem as informações solicitadas.

A outra, a MAX ANDRÉ DE SOUZA FIGUEIREDO, não exerceu qualquer atividade nos anos de 1998, 2000 e 2001. No ano de 1999, segundo o declarado ao fisco, teve somente receitas oriundas da prestação de serviços à TRANSMOC. A empresa não foi encontrada no endereço cadastrado na SRF. Intimado o sócio titular, esse informou que os pagamentos relativos àqueles serviços, num total de R\$ 180.850,00, eram todos feitos em espécie, e que não houve movimentação bancária com esses valores. Quanto à documentação da empresa, afirmou que essa havia se extraviado, sem apresentar qualquer elemento para provar o alegado ou para demonstrar ter tomado as providências a que alude o art. 264, § 1º, do RIR/99.

Asseveraram os julgadores que ambas empresas não comprovaram a prestação dos serviços, ou até mesmo a capacidade operacional para realizá-los, nem o efetivo recebimento pelos referidos serviços. De outro lado, a fiscalizada também não comprovou a efetividade dos pagamentos. O fato de possuir saldo devedor suficiente em contas do ativo circulante, inclusive na conta Caixa, não demonstra os efetivos pagamentos. Aliás, a alegação de que esses teriam se dado em moeda corrente não se coaduna com a situação apresentada nos autos. O valor total das despesas glosadas, R\$ 371.100,00, foi totalmente creditado a conta caixa quando dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36

Acórdão nº : 107-08.186

alegados pagamentos, os quais, individualmente, variam entre R\$ 15.100,00 e R\$ 45.400,00 (fl. 73). Tal procedimento, além de não ser usual, diverge completamente do adotado para a grande maioria dos pagamentos relativos aos demais fornecedores, que eram feitos a crédito da conta BANCO MERCANTIL DO BRASIL, mesmo quando se referiam a pequenas quantias. Inclusive, os pagamentos feitos à MAX ANDRÉ DE SOUZA FIGUEIREDO, cujas respectivas despesas foram aceitas pela fiscalização, nos valores de R\$ 6.250,00 e R\$ 3.000,00 foram realizados em cheques.

As notas fiscais emitidas pelos supostos prestadores de serviço, embora autorizadas pela Prefeitura Municipal de Montes Claros, são inidôneas porque ideologicamente falsas em seu conteúdo, justificando a imposição da multa qualificada de 150%, concluíram os julgadores.

Infração nº 2

Essa exigência foi afastada pelos julgadores sob o fundamento de que a condição necessária para a glosa a que alude o art. 304 do RIR/99 (indedutibilidade pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado) é a de que o pagamento tenha reduzido o resultado do período de apuração.

O simples registro de transferência de recursos da conta contábil Banco Mercantil do Brasil para a conta Caixa, ainda que estranhamente realizado, conforme demonstrado nos autos, não tipifica a hipótese descrita no art. 304 do RIR/99, asseveraram os julgadores.

Infração 3

Quanto a essa exigência, sustentaram os julgadores que cabe ao fisco produzir a prova inequívoca do fato eleito pelo legislador como necessário ao lançamento do IRRF: a de que os saques bancários correspondem a pagamentos. A simples ilação de que saques bancários estão vinculados à hipótese do art. 61 da Lei n.º 8.981/95, para a incidência do IRRF, não é autorizada ao fisco, asseveraram os julgadores.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36

Acórdão nº : 107-08.186

Não obstante, consideraram os julgadores que, com relação aos cheques sacados de nºs 233.815, 233.816 e 233.817, na monta de R\$ 20.000,00 (fl. 92), a própria autuada reconheceu que se referiam a pagamentos. Primeiro, afirmando que eram relativos a contrato de concessão de linha urbana (fl. 781). Depois, quando intimada a informar a contabilização desses cheques, dizendo que se referiam a pagamentos de despesas de propaganda (fl. 815) que, consoante demonstrado, não existiram.

Acrescentaram os julgadores, quanto a esses cheques, que no livro Razão apresentado (fl. 999), não se vislumbra o registro da entrada dos aludidos cheques no caixa da empresa. Em resumo, a fiscalizada admitiu os pagamentos, mas não comprovou o beneficiário e/ou a causa.

Infração nº 4

As multas isoladas foram mantidas na proporção das exigência mantidas. Os julgadores afastaram a argumentação de dupla incidência sob o fundamento de que as hipóteses legais constantes do art. 44 da lei nº 9.430/96 cuidam de situações distintas. A primeira diz respeito à multa pela falta do pagamento do imposto; a segunda, à multa pela falta de recolhimento das estimativas, na forma do art. 2º daquela lei.

Quanto à aplicação da taxa SELIC, essa decorre também de expressa disposição legal ainda vigente (arts. 5º, § 3º, 6º, § 2º, e 61, § 3º, da Lei n.º 9.430/96). Não cabe assim, na esfera administrativa, afastar a sua aplicação.

CSLL decorrente

Devido à relação de causa e efeito a que se vinculam ao lançamento principal, decidiram os julgadores que o mesmo procedimento deverá ser adotado com relação aos lançamentos reflexos, em virtude de serem decorrentes.

Observaram os julgadores que, no ano-calendário de 1999, a fiscalizada não adicionou, na apuração da base de cálculo da CSLL, os Encargos de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36

Acórdão nº : 107-08.186

Depreciação e Baixa de Bens – Diferença Correção Monetária – IPC/BTNF no valor de R\$ 6.090,84. Em virtude dessa infração o saldo negativo da CSLL foi retificado de R\$ 1.684,68 para R\$ 1.278,62. A autuação dessa infração foi formalizada em lançamento constante do processo 10670.001461/2003-11, julgada procedente no Acórdão DRJ/JFA nº 6.189/2004.

A retificação supra foi considerada nestes autos na apuração da CSLL devida (fl.41). Em virtude disso, a contribuinte, às fls. 1.341/1.351, questionou aquela infração, alegando decadência e o direito de deduzir a diferença IPC/BTNF na apuração da base de cálculo da CSLL.

Neste ponto, a Decisão DRJ não acolheu os argumentos da impugnante sob o fundamento de que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos, referentes às contribuições provenientes do faturamento e do lucro a elas destinadas, extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído (art. 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 150, § 4º, do CTN).

Quanto ao resultado da correção monetária complementar decorrente da diferença verificada em 1990 entre o IPC e o BTNF os julgadores firmaram entendimento de que o mesmo não deveria influir na base de cálculo da contribuição social, por disposição expressa do art. 3º da Lei nº 8.200/91 c/c art. 41 do Decreto nº 332/91. Destarte, correta a adição efetuada pelo agente fiscal.

O Acórdão nº 6.188/2004 restou assim ementado:

GLOSA DE DESPESAS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. INFRAÇÃO QUALIFICADA. Legítima a glosa de despesas, assim como a imposição da multa qualificada, quando as provas são convergentes para atestar a inidoneidade das notas fiscais, mormente quando não comprovado recebimento dos serviços nelas descritos e o efetivo pagamento.

GLOSA DE DESPESAS. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. Incabível a adição ao lucro líquido a título de glosa de despesa com pagamento a beneficiários não identificados, quando não comprovado que as operações realizadas pelo contribuinte afetaram o resultado tributável.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36
Acórdão nº : 107-08.186

MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. Por se referirem a infrações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa no curso do ano-calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real anual igualmente não recolhido.

INCONSTITUCIONALIDADE. Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias, tarefa privativa do Poder Judiciário.

PERÍCIA. Considera-se não formulado o pedido de perícia quando na impugnação não forem apontados nome, endereço e qualificação profissional do perito.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. IRRF. A decisão proferida no lançamento principal, no caso de IRPJ, estende-se, naquilo que couber, aos lançamentos reflexos, em face da relação de causa e efeito.

IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. INCIDÊNCIA. CONDIÇÃO. A efetuação do pagamento é pressuposto para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, sendo incabível o lançamento nos casos em não está comprovada a efetiva transferência de recursos da pessoa jurídica a terceiros a esse título. Lançamento Procedente em Parte."

Cientificada da Decisão de Primeiro Grau em 18/02/04 a autuada recorre a este Colegiado em 12/03/04.

Às fls. 722/724 há notícia do regular arrolamento de bens, necessário ao seguimento do recurso.

Suas razões de apelação podem ser assim sintetizadas:

- solicita diligência para que a fiscalização faça juntar ao PAF as vias originais e fotocópias das despesas de publicidade apresentadas ao atender aos termos de esclarecimentos de fls. 217, que demonstram a compatibilidade, a contemporaneidade e certeza dos documentos idôneos e conexados com os seus registros contábeis e fiscais;

- solicita prova pericial, com perito nomeado pela Autoridade Relatora ou pelo Colegiado, pois, a seu ver, o art. 18 e seus §§ 1º ao 3º do PAF repetem que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36

Acórdão nº : 107-08.186

não é atribuição do contribuinte nomear Perito (Contábil), que foi a única fundamentação da Turma da DJ/MOC para indeferir a prova pericial requerida, com apresentação prévia dos quesitos;

- pretende provar a idoneidade dos documentos fiscais emitidos para a comprovação das despesas contabilizadas no ano calendário 1999 com fotocópias autenticadas que mostrem a regularidade na autorização para emissão de documentos fiscais pelas firmas Valdomiro Alves Santos e Max André de Souza Figueiredo;

- que às fls. 5 do Relatório Fiscal há confirmação de que as receitas do fornecedor (firma individual) Valdomiro Alves dos Santos foram declaradas e oferecidas à tributação;

- que a fiscalização não demonstrou a despesa a ser glosada, desatendendo aos 333 - I (sic), c/c 142 do CTN, ou seja, houve mera presunção, suposição, que, pelo art. 112 - I e II do CTN conduzem ao cancelamento da exigência fiscal;

- reclama que as fundamentações para cancelamento parcial do IRF e multa de revalidação (sic) devam ser aplicadas para o cancelamento dos lançamentos dos V. O. + Multas e Juros do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre as mesmas operações, que, em atento exame, não foi objeto de simultâneo cancelamento nos Acórdãos recorridos e que são conexos (IRPJ e CSLL) conforme CPC, art. 103.

- anexa cópias dos cheques sacados que, segundo a recorrente, demonstram, pelos endossos, que efetivamente ocorreram as operações conforme contabilizadas com perfeita integração das contas do ativo circulante CAIXA e Bancos Conta Movimento, reafirmando que os livros contábeis fazem prova a seu favor.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36
Acórdão nº : 107-08.186

VOTO VENCIDO

Conselheiro - LUIZ MARTINS VALERO, Relator

Recurso tempestivo e que atende os demais requisitos legais. Dele conheço.

Somente se as provas forem insuficientes e que deve o julgador determinar as diligências ou perícias para a apuração exata dos fatos. No presente caso, constam dos autos todos os elementos necessários à formação da convicção do julgador. Rejeito, portanto, os pedidos de diligência e perícia.

De início importa fazer algumas distinções conceituais, no sentido de melhor posicionar os fundamentos do voto que vou proferir.

É freqüente a confusão entre os conceitos de Custos/Despesas indedutíveis e de Custos/Despesas inexistentes, o que pode acarretar, na maioria das vezes, exigências indevidas ou erradamente capituladas.

O pressuposto para que um custo/despesa seja taxado de indedutível é ter havido o efetivo dispêndio, mas:

a) o documento que o lastreia não reúne os requisitos necessários para que o fisco verifique sua necessidade, usualidade e normalidade nos negócios da pessoa jurídica;

b) o fisco prova não ser o dispêndio usual ou normal nos negócios da pessoa jurídica; ou

c) sua desnecessidade é provada, o que leva o fisco a não aceitar que a base de cálculo do imposto de renda seja reduzida à vista do caráter de liberalidade do desembolso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36

Acórdão nº : 107-08.186

Na despesa indedutível nunca haverá pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Já, custo/despesa inexistente, é o dispêndio falseado, seja para somente reduzir a base de cálculo do imposto de renda (passivo falso, por exemplo), seja para propiciar distribuição de resultados aos sócios antes de sua tributação na pessoa jurídica ou até para encobrir pagamentos a terceiros que a empresa não quer identificar.

O falseamento do dispêndio dá-se por lançamento contábil não amparado documentalmente ou - o que é mais comum - por lançamento amparado em documento materialmente ou ideologicamente falso.

É materialmente falso o documento emitido por empresa inexistente de fato. É ideologicamente falso o documento emitido por empresa existente mas que descreve operação que não houve (emissão graciosa).

Inexistente a despesa, sempre que a contrapartida do lançamento (caixa ou bancos) propiciar distribuição de valores a terceiros, sócios ou não, dá-se a presunção legal de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, passível de tributação na fonte, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

No caso em exame, na infração nº 1, temos o fato de que a autuada contabilizou a título de despesas com propaganda e publicidade elevadas quantias, registrando o pagamento em moeda corrente.

A acusação fiscal é de que os dispêndios não existiram, havendo, portanto, redução indevida do lucro líquido e, conseqüentemente pagamento a menor de IRPJ e de CSLL.

A autuada entendeu perfeitamente a acusação e está livremente a exercer seu direito de defesa. Eventual imprecisão no enquadramento legal não determina a nulidade do lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36
Acórdão nº : 107-08.186

Façamos agora um apanhado acerca da prova a cargo do fisco nos procedimentos fiscais.

É consenso na doutrina que estuda a teoria da prova de que há dois grandes grupos que congregam as espécies ou meios de provas: a prova direta e a prova indiciária ou presuntiva.

Na prova direta o fato que se quer provar ou demonstrar é obtido diretamente, sem intermediários. É dizer: o documento (prova literal), o resultado da perícia, a confissão e as testemunhas são o bastante, individualmente ou no conjunto, para o convencimento do julgador da ocorrência do fato.

Na prova indiciária há sempre um elemento intermediário entre o fato que se quer provar (fato presumido) e a prova direta de um fato conhecido.

Antonio Dellepiane¹, (2001, pg. 77) nos exemplifica com equações a perfeita distinção que se deve fazer nas espécies de prova:

Se chamarmos "p" a uma prova direta qualquer, "h" a um fato indiciário e "H" ao fato que se trata de reconstruir, teremos que nas chamadas provas diretas, "p" leva a "H" sem intermediário algum, o que não ocorre no caso da chamada prova indireta ou indiciária. Nesta, teremos três termos: "P", isto é, uma prova direta que leva a "h", fato indiciário, intermediário, o qual, por sua vez e mediante inferência, conduz a "H", fato principal, fato cuja existência se trata de estabelecer.

Considerando que os supostos dispêndios foram contabilizados e estão apoiados em documentos fiscais, a prova a cargo da fiscalização de que os dispêndios existiram será, necessariamente, indiciária - por presunção simples. E a prova indiciária é admitida no Direito Tributário.

Com efeito, ensina a boa doutrina que a presunção simples, na qualidade de prova indireta, é meio idôneo para referendar exigências tributárias, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. Em outras palavras, se os

¹ DELLEPIANE, Antonio. Teoria da Prova, Campinas: ME Editora e Distribuidora, 2001.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36

Acórdão nº : 107-08.186

fatos relatados pelo fisco forem convergentes, vale dizer, se todos levarem ao mesmo ponto, a prova estará feita.

Façamos um apanhado dos indícios provados pelo fisco:

1) O montante das despesas com publicidade e propaganda, contabilizados pela autuada no ano de 1999 é atípico (22,84% das despesas operacionais) quando comparado aos montantes contabilizados nos anos de 1998 e 2000 (fls. 58);

2) Constam como adquiridas no período de 11 meses 11.284.000 peças publicitárias, que, segundo a autuada, teriam sido distribuídas à população no sentido de mostrar o interesse público que havia na prorrogação do contrato de transporte coletivo que esta mantinha com a Prefeitura de Montes Claros;

3) Pelos cálculos da fiscalização, considerando a população total da cidade, cada morador teria recebido em média 36,76 peças publicitárias, sendo: 14,66 folhetos e 29,85 boletins informativos. Ressaltaram os auditores que na população total considerada está incluída a população da zona rural e os indivíduos de tenra idade;

4) Registraram os auditores que a sede da Receita Federal fica no centro da cidade e que nenhuma das pessoas consultadas tem conhecimento de tamanha campanha publicitária. Há sim notícias de jornais da época que destacavam a intenção da Prefeitura em não renovar o contrato de concessão. Que acabou sendo renovado.

5) Os valores foram contabilizados como pagos em moeda corrente, em ocasiões distintas, tendo o fisco mostrado que era praxe na fiscalizada o pagamento em cheque, inclusive das quantias de pequeno valor;

4) Quanto às supostas fornecedoras do material publicitário, apurou-se:

4.1) Valdomiro Alves dos Santos - CNPJ 71.392.476/0001-63 - R\$ 199.500,00: A empresa funcionou anos antes em uma das salas do mercado municipal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36

Acórdão nº : 107-08.186

e, segundo se apurou, não tinha condições de atender a encomenda de tal magnitude. Apresentou declaração de inatividade no ano-calendário de 1999. Não atendeu à intimação fiscal para apresentação de documentos relacionados ao suposto fornecimento;

4.2) Max de Souza Figueiredo e Mota - CNPJ 42.993.766/0001-64 - R\$ 171.600,00: Empresa não se encontra no endereço cadastral. Localizado o titular, este não apresentou a documentação solicitada sob a alegação de extravio. Afirmou ter prestado o serviço e recebido em moeda corrente. Apresentou Declaração para o ano-calendário de 1999 com a inclusão somente das receitas do suposto fornecimento à TRANSMOC.

Como visto, o trabalho fiscal está calçado num encadeamento lógico de indícios convergentes que convencem o julgador de que os dispêndios contabilizados a título de publicidade e propagando não existiram.

Não há como se exigir mais do fisco em matéria de prova nos negócios jurídicos em que presentes as figuras delituosas. Nesses casos, raramente se lançará mão de provas documentais. É que elas praticamente não existirão pois a verdade que se quer provar está encoberta pelo pacto fraudulento na maioria das vezes verbal, mas que pode ser exteriorizado pelos próprios atos que pretendem dar a aparência de verdade.

Nesses eventos as presunções e as provas indiciárias predominam na tentativa do convencimento do julgador de qual é a verdade que se quer provar.

É cabível a exigência da multa qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no art. 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte, claramente, engendra meios fraudulentos para redução do lucro líquido, mediante registro de custos/despesas servindo-se de Notas Fiscais emitidas em nome de pessoa jurídica sem capacidade operacional para o fornecimento e quando inverossímil a quantidade fornecida.. O intuito de fraude resta evidente na próprio conduta do agente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36

Acórdão nº : 107-08.186

Trataremos agora das exigências derivadas das acusações de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

De fato, as exigências decorrentes da Infração 2 foram equivocadas eis que os pagamentos tidos pelo fisco como sem causa ou a beneficiário não identificado, por conta dos saques bancários que tiveram como destino a conta caixa, não afetaram o lucro líquido.

Os valores da Infração 3 são os mesmos da Infração 2, reajustados, como determina o art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Sem entrar no mérito da decisão de primeiro grau, até porque é vedada a reforma em prejuízo do autuado, o fato é que restaram desta infração, como pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, o montante de R\$ 20.000,00 representados pelos cheques, sacados na "boca do caixa" pela própria autuada, de nºs. 233.815, 233.816 e 233.817.

Dispõe o art. 61 da Lei nº 9.981/95:

"Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput 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, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991.

(...)"

Não há identificação da causa, nem do beneficiário. Se prevalecer a afirmação da recorrente de que referidos cheques se destinaram ao pagamento de despesas de propaganda (fl. 815) que, consoante demonstrado, não existiram, está mais do que provado que foram seu causa.

No tocante à aplicação da multa isolada, Infração 4, reconheço que a tese da recorrente encontra eco neste Colegiado, inclusive nesta Câmara.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36

Acórdão nº : 107-08.186

Entretanto, destaco, como principal empecilho ao acatamento da tese, a previsão legal expressa para a aplicação da multa isolada, *ainda que a pessoa jurídica apresente prejuízo fiscal ao final do ano-calendário*.

Nesta hipótese, adotada a tese, não se aplicaria a multa, e isso equivaleria a negar vigência ao dispositivo legal, ou, na melhor das hipóteses, utilizar a norma legal como mero balizamento do livre caminho do intérprete, característica da não muito aceita "escola da livre interpretação do direito".

Por outro lado, acatar a eficácia legal da multa isolada não pode ser entendido como simples adoção da interpretação gramatical da norma jurídica, ao contrário, trata-se de interpretação que leva em conta os fins visados pelo legislador - no dizer de mestre Miguel Reale²: *"...o primeiro cuidado do hermeneuta contemporâneo consiste em saber qual a finalidade social da lei, no seu todo, pois é o fim que possibilita penetrar na estrutura de suas significações particulares."*

Não é diferente o magistério de Carlos Maximiliano em sua obra "Hermenêutica e Aplicação do Direito", Forense. 13ª edição, 1993, pág. 151:

"O hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências protetoras julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para o qual foi regida."

Pois bem, o abandono da regra de apuração do imposto de renda trimestral é uma opção exercida pelo contribuinte que não dispõe de estrutura administrativa capaz de apurar o montante do tributo e da contribuição social devidos de forma definitiva, na periodicidade determinada pela Lei, mas a contrapartida exigida é o recolhimento de um valor mensalmente estimado, com base na receita bruta e acréscimos.

A Lei nº 9.430/96 vai mais longe ao permitir que o valor estimado seja reduzido ou até suspenso, a partir do momento em que o contribuinte demonstre,

² REALE, Miguel - Lições Preliminares de Direito - Saraiva, São Paulo, 2000, 25ª Edição.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36

Acórdão nº : 107-08.186

através de balanços ou balancetes, que o valor já recolhido no período abrangido pelos balanços ou balancetes de acompanhamento, supera ou é suficiente para cobrir o imposto ou a contribuição devidos no referido período.

O fim visado pelo legislador foi coibir a fuga da periodicidade trimestral da apuração, postergando o pagamento do tributo ou da contribuição para o ano-calendário seguinte.

E aquele contribuinte que ao final do ano-calendário de incidência do imposto ou da contribuição nada apurou como devido, por apresentar prejuízo fiscal?

Este, como visto, teve a oportunidade de demonstrar sua situação deficitária em todos os períodos do ano-calendário, bastava elaborar os balanços de monitoramento das estimativas obrigatórias, no tempo previsto na Lei. A demonstração fora do prazo não pode produzir os mesmos efeitos exigidos legalmente.

Não há quem não reconheça que a multa isolada é uma penalidade por demais gravosa e que apresenta um defeito original ao tomar como base de cálculo o imposto ou contribuição que, ao final do ano-calendário, se revela indevido ou em valor devido menor que o estimado.

Mas é uma regra jurídica e, como tal, tem que ter efetividade e esta só é alcançada pela coação estatal, garantida pela sanção, materializando-se o disposto no art. 75 do Código Civil vigente *"todo direito corresponde a uma ação que o assegura"*.

A exigência da Contribuição Social sobre o Lucro também deve ser mantida eis que incidente sobre indevida redução do lucro líquido do exercício por custos/despesas inexistentes.

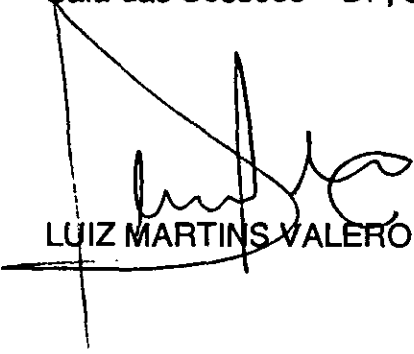
Face a todo o exposto, voto por se rejeitar os pedidos de perícia e diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36
Acórdão nº : 107-08.186

Sala das Sessões – DF, em 10 de agosto de 2005.



LUIZ MARTINS VALERO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36
Acórdão nº : 107-08.186

VOTO VENCEDOR

Conselheiro - Natanael Martins, Relator

Como já consignado pelo I. Relator em seu voto, a posição dominante neste Colegiado, da qual partilho, na hipótese versada nos autos – concomitância de multa de ofício e de multa isolada sobre a mesma base -, não aceita a imposição da multa isolada.

Daí porque, diz a recorrente, a cobrança desta multa caracterizaria verdadeiro “*bis in idem*”, uma vez que já teria havido cominação de pena sobre idêntica base.

Tem razão a recorrente. No caso dos autos a fiscalização, além da multa proporcional aplicada em face da diferença apurada no ajuste da declaração, exige a multa de lançamento de ofício isolada, por entender que houve o recolhimento a menor, a título de antecipação, de CSLL.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, no seu inciso IV, do § 1º, prevê a cobrança da referida multa, isoladamente, no caso em que o contribuinte deixa de efetuar os recolhimentos por estimativa, ainda que no encerramento do ano calendário eventualmente, venha a apurar prejuízo fiscal e/ou base negativa de contribuição social.

Entretanto, admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, significaria admitir que, sobre uma mesma infração, se aplicassem duas punições, atingindo valores idênticos ou superiores ao de penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36
Acórdão nº : 107-08.186

Além do mais, transpondo para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do CTN, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, deve se lhe aplicar a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

A legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício que é muito menos onerosa.

Esta matéria, aliás, já tem jurisprudência formada no Primeiro Conselho de Contribuintes e com decisão favorável ao sujeito passivo e entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de adições/exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre o mesmo fato apurado em procedimento de ofício.” (Acórdão nº 101-93.939, de 17/09/2002)

“PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de custos/despesas operacionais e adições e exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.” (Acórdão nº 101-93.692, de 05/12/2001)

“PENALIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOB BASE ESTIMADA. Incabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa calculada sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.” (Acórdão nº 103-20.475, de 07/12/2000)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36
Acórdão nº : 107-08.186

“IRPJ - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA -
Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido superou, largamente, o efetivamente devido. Recurso provido.” (Acórdão nº 103-20.572, de 19/04/2001)

“CSSL. LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. FISCALIZAÇÃO ANTES E APÓS A ENTREGA DA DIRPJ. MULTAS DE OFÍCIO ISOLADA E EM CONJUNTO. SUBSISTÊNCIA PARCIAL DA TRIBUTAÇÃO. Não podem prosperar a incidência da multa de ofício isolada sobre os valores mensais estimados não-recolhidos e a exigência de multa associada à parcela defluente da apuração anual, tendo em vista que aquela, por ser mera antecipação desta, esta aquela contém. Subsistirá a exigência da multa isolada quando a ação fiscal se der no curso do ano-calendário, desde que indisponíveis as demonstrações financeiras, em toda a sua extensão e profundidade, do período investigado.” (Acórdão nº 103-20.662, de 20/07/2001)

“MULTA – Art. 44 da Lei nº 9.430/96. A multa de ofício, lançada pela autoridade tributária, não pode ser calculada sobre valor superior ao montante da falta ou insuficiência de recolhimento do imposto. Recurso provido.” (Acórdão nº 105-12.986, de 09/11/1999)

“PENALIDADE. MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido devido por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário.” (Acórdão nº 107-07.047, de 19/03/2003)

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA - INAPLICABILIDADE - No pagamento espontâneo de tributos, sob o manto, pois, do instituto da denúncia espontânea, não é cabível a imposição de qualquer penalidade, sendo certo que a aplicação da multa de que trata a Lei 9.430/96 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o artigo 47 da Lei 9.430/96, sem a multa de procedimento espontâneo.” (Acórdão nº 107-06.591, de 17/04/2002)

“PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10670.001429/2003-36
Acórdão nº : 107-08.186

fiscalização após o encerramento do ano calendário, com glosa de prejuízos compensados além do percentual permitido pela Lei nº 8.891/95, arts. 42 e 58 na determinação do lucro real.” (Acórdão nº 107-06.894, de 04/12/2002)

Por tudo isso, divergindo do relator originário apenas no tocante à questão da multa isolada, voto pela sua exoneração, mantendo no mais o crédito tributário exigido..

Sala das Sessões – DF, em 10 de agosto de 2005.

NATANAEL MARTINS