



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

Processo nº 10670.001451/2004-67
Recurso nº 166.819 Voluntário
Acórdão nº **1103-00.379 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de dezembro de 2010
Matéria IRPJ, CSLL, PIS, COFINS
Recorrente DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS CERVANTES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa:

IRPJ, CSLL - OMISSÃO DE RECEITAS POR PASSIVO FICTÍCIO – DUPLICIDADE OU *BIS IN IDEM* - ANOS-CALENDÁRIO DE 2000 E 2001

Para o saldo da conta do passivo em dissídio em 31/12/00 e em 31/12/01 foram considerados todos os valores demonstrados e comprovados pelo contribuinte relativos aos saldos finais nesses dois anos-calendário. Ademais, foram constatados pagamentos feitos em 2000, referentes a valores mantidos em 31/12/00 e pagamentos feitos em 2001, relativos a valores mantidos em 31/12/01. Inexistência de duplicidade ou *bis in idem* quanto à omissão de receitas por passivo fictício em 31/12/00 em 31/12/01.

PIS, COFINS – PASSIVO FICTÍCIO

A presunção legal de omissão de receitas por passivo fictício milita no sentido de ser decorrente da atividade própria do contribuinte. Se tais receitas omitidas são de atividades diversas (não correspondentes a faturamento em sentido estrito), a ele competiria essa prova.

DESPESAS DE *LEASING* – VEÍCULO

As despesas de *leasing* com uso de veículo de luxo e conforto pelos funcionários e diretores do contribuinte para deslocamento a treinamentos, *workshops*, reuniões corporativas são dedutíveis, desde que comprovada a utilização do veículo a esse desiderato. Inexistência de provas, ainda que indiciárias, a suportar a dedução.

DESPESAS COM SERVIÇOS PROFISSIONAIS

Inexistência de justificativa para pagamento feito em 1º/08/00 diante do contrato de prestação de serviços em vigor a partir dessa data e dos recibos de *pro-labore* até a referida data.

MULTAS ISOLADAS (ESTIMATIVAS – IRPJ) – CONCOMITÂNCIA COM MULTAS PROPORCIONAIS – 1999, 2000 E 2001

A aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ efetivamente devidos, cobráveis juntamente com esse tributo, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre o valor não pago de IRPJ mensal por estimativa, dos mesmos anos-calendário.

Apenado o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos.

MULTAS ISOLADAS (ESTIMATIVAS – CSLL) – CONCOMITÂNCIA COM MULTAS PROPORCIONAIS

As multas isoladas não são exigidas neste feito. Solução que se deve dar em sede própria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para afastar a multa isolada por falta de pagamento de IRPJ com base em estimativas mensais de dezembro de 1999 a dezembro de 2001, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso, que negava provimento integralmente ao recurso.

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA – Presidente

MARCOS TAKATA - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva (Presidente), Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shiguelo Takata (Relator), Gervásio Nicolau Recktenvald, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo (Suplente convocada). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Hugo Correia Sotero.

Relatório

DO LANÇAMENTO

O processo teve origem nos autos de infração (fls. 9 a 22, 23 a 35, 36 a 41 e 41 a 45) relativos aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, lavrados pela DRF de Montes Claros/MG, dos quais a recorrente acima identificada foi cientificada em 29/12/2004, conforme fazem provas as ciências nos próprios autos de infração (fls. 10, 23, 36 e 41), consubstanciando exigência do IRPJ no valor de R\$ 242.449,36; da contribuição para o PIS, R\$ 5.164,19; da COFINS, R\$ 23.834,75; da CSL, R\$ 85.716,43, acrescidos da multa de ofício no percentual de 75% e dos demais encargos moratórios. Também, lançou-se multa isolada por falta de pagamento de estimativa, no valor de R\$ 447.512,66.

O autuante apurou as seguintes infrações conforme descrição no auto de infração (fls. 11 a 15):

a) Omissão de receita caracterizada por passivo fictício nos valores de R\$ 430.850,92, referente ao ano-calendário de 2000, e de R\$ 363.641,02 no ano-calendário de 2001. O lançamento está fundamentado no arts. 24 da Lei 9.249/1995; art. 40 da Lei 9.430/96; arts. 249, II, 251, e parágrafo único, 279, 281, III e 288, do RIR/1999;

b) Despesas não dedutíveis decorrentes de serviços profissionais de pessoa física por serem desnecessários nos valores de R\$ 9.000,00 e R\$ 13.500,00, em face do disposto nos arts. 249, I, 251, e parágrafo único e 301, do RIR/1999;

c) Bens de natureza permanente deduzidos como despesa. Assim, glosou as seguintes despesas, com base nos arts. 249, I, 251 e parágrafo único, e 301, do RIR/1999:

Fato Gerador	Desp. c/ conservação e reparo de veículos	Desp. c/ conservação do ativo imob.
31/12/2000	R\$ 22.209,00	R\$ 18.132,74
31/12/2001	R\$ 13.691,64	R\$ 26.490,16

d) Despesa indedutível relativa ao arrendamento mercantil de um veículo não relacionado com a atividade de comercialização e produção, conforme determinação da IN 11/96, nos valores de: R\$ 20.577,18 e R\$ 23.476,74 e R\$ 28.228,08. Assim, alicerçando a glosa no art. 13, II, da Lei 9.249/95; arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único e 356, do RIR/1999;

e) Insuficiência de pagamento das estimativas de IRPJ tendo em vista as infrações apuradas, nos valores registrados em fls. 14 e 15. Assim, exigiu multa isolada, com base nos arts. 222, 843 e 957, parágrafo único, IV, do RIR/1999.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 46 a 75) detalha o procedimento fiscal e descreve os fatos apurados, os motivos que levaram o autuante a efetuar os lançamentos e as bases legais infringidas pela interessada, abaixo resumidos:

A) Despesas não dedutíveis

1) Despesas com *Leasing*

Conta 3105037

Despesas com veículo Jeep Grand Cherokee utilizado para deslocamentos e viagens dos sócios que foram lançadas na conta de despesas com arrendamento mercantil referentes aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001. Porém, não se enquadra dentro do critério de necessidade e estreita vinculação com a atividade comercial da empresa.

2) Serviços Profissionais Pessoa Física

Conta 3105017

Foram debitados nesta conta de despesa operacional valores de serviços profissionais realizados pelo sócio e ex-sócio Sr. José Adão Vieira. Não houve comprovação de forma clara, objetiva e convincente a efetiva prestação de serviços e a real necessidade de sua utilização. Ao ser intimado por duas vezes, a recorrente limitou-se a informar que as despesas eram necessárias.

O primeiro pagamento foi feito ainda quando o Sr. José Adão Vieira era sócio, ou seja, pessoa ligada, o que segundo o art. 302 do RIR/1999 necessita de comprovação da efetividade da prestação de serviços.

3) Aplicações de Capital

3.1) Conservação e reparos de veículos

Conta 3103013

Foram deduzidos nesta conta valores de bens superiores ao limite legal previsto no art. 301 do RIR/1999, de duração superior a um ano, tais como peças, pneus e rodobar, dentre outros. Esses valores foram glosados por infringir o art. 301 do RIR/1999.

3.2) Conservação de ativo imobilizado

Conta 3104010

Foram deduzidos nesta conta valores de bens superiores ao limite legal previsto no art. 301 do RIR/1999, de duração superior a um ano, tais como tijolos, telhas, madeiras, pisos, dentre outros. Esses valores foram glosados por infringir o art. 301 do RIR/1999.

B) Omissão de Receita

Passivo Fictício

Conta 2101

A recorrente foi intimada a apresentar demonstrativo de composição dos saldos das contas de fornecedores, com discriminação dos fornecedores, valor da obrigação, data do documento e datas e valores das respectivas quitações. Nos documentos comprobatórios apresentados pela recorrente, foi constatado que o passivo declarado era superior ao demonstrado e comprovado pela recorrente. A recorrente foi intimada para justificar as divergências. A intimação foi atendida e foram acrescentados os pagamentos de alguns fornecedores, apresentados os documentos relativos, e que, para os demais fornecedores, não foram encontrados os documentos. Os pagamentos que foram incluídos no demonstrativo de composição de saldo de fornecedores em 31/12/2000 foram pagos durante o ano-calendário, portanto, foram quitados. O mesmo ocorreu em relação aos pagamentos incluídos no demonstrativo de composição de saldo em 31/12/2001. Apesar de quitados, estes valores compunham contabilmente o saldo de fornecedores em 31/12/2000 e 31/12/2001.

Ficou caracterizado que a recorrente mantinha em sua escrituração contábil passivo inexistente, no grupo de fornecedores, decorrente de obrigações já pagas e obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada.

A manutenção no passivo de obrigações já pagas caracteriza a presunção legal de omissão de receita.

C) Insuficiência de pagamento de IRPJ devido por estimativa

Em virtude das infrações apuradas e descritas, foi constatada a insuficiência de pagamento de IRPJ devido por estimativa relativo aos períodos de apuração de dez/1999, jan/2000 a dez/2000 e jan/2001 a dez/2001.

O autuante juntou aos autos os termos, as respostas aos termos e documentos (fls. 82 a 524), bem como as DIPJ de 2001 e 2002 (fls. 525 a 595).

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com os lançamentos, a recorrente, em 27/01/2005, apresentou impugnação (fls. 598 a 620), arguindo, em síntese que:

a) Preliminarmente, o autuante é incompetente para efetuar o lançamento porque não é bacharel em Ciências Contábeis;

b) Ainda preliminarmente, há a necessidade de perícia, designando o perito e os quesitos a serem utilizados na perícia (fls. 617 a 620);

c) Relativo ao mérito, no tocante às despesas com *leasing*, elas se referem ao arrendamento mercantil do veículo Jeep Grand Cherokee em relação aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, sendo que a conduta de registrá-la é lícita, visto que o art. 356 do RIR/1999 estatui que serão considerados despesa ou custo da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas a título de arrendamento mercantil;

d) Não pode ser interpretada isoladamente a limitação imposta pelo § 5º do art. 356 do RIR/99, que restringe a dedutibilidade das despesas quando não forem intrinsecamente relacionadas com a atividade comercial e de produção. Quando analisado o dispositivo citado conjuntamente com o artigo 299 do RIR/1999 e com as peculiaridades da atividade operacional da recorrente, que necessita deslocar seus representantes legais para outros Estados, constata-se que as despesas são dedutíveis, ainda pelo fato de ser a opção para a recorrente menos onerosa;

e) Relativo à glosa das despesas no período de 3/08/2000 a 28/09/2001, com gastos relativos aos serviços profissionais do Sr. José Adão Vieira, este somente permaneceu como sócio da recorrente até 12/08/2000. Assim, a partir de 12/08/2000, não cabe mais tratar o Sr. José Adão como pessoa ligada;

f) O art. 47, § 5º, da Lei 4.506/64, bem como o art. 302 do RIR/1999 não legitimam a exigência de revelação do conteúdo da prestação dos serviços, tampouco impedem a contratação do Sr. José Adão. Alegou ainda que o art. 221 do Código Civil estatui que o instrumento particular prova as obrigações convencionais de qualquer valor;

g) No tocante aos bens de natureza permanente deduzidos como despesa, os gastos se referem à conservação e ao reparo de veículos com a finalidade de deixá-los em condição eficiente de uso. O dever de ativação somente se dá nos casos de aumento da vida útil do bem. Da mesma forma, os gastos com conservação de imóvel somente seria caso de ativação se com a aglutinação dos bens houvesse aumento da vida útil em mais de um ano do imóvel;

h) Relativamente à dedutibilidade das peças de valor unitário inferior a R\$ 326,61, ainda que tenham vida útil superior a um ano, podem ser deduzidos diretamente como custo ou despesa operacional. Houve confisco tributário por falta de atualização do limite máximo para dedução no valor de R\$ 326,61;

i) Quanto à omissão de receita por manutenção no passivo de obrigação fictícia, o autuante deveria ter recomposto a conta Caixa. Como não houve esta recomposição com a observação dos princípios contábeis aceitos, é natimorto o trabalho fiscal. O passivo considerado fictício em um período transporta-se para o seguinte, assim o autuante deveria ter considerado omissão de receita o maior valor das duas omissões apuradas.

j) Não houve, portanto, pagamento a menor do IRPJ e da CSL, sendo nulas a multa de ofício e as multas isoladas;

k) É ilegal a exigência cumulativa da multa de ofício e da multa isolada nos casos dos lançamentos de IRPJ e da CSL. Assim, somente poderia ser aplicada a multa isolada e esta sobre o valor do tributo;

l) São indevidos os lançamentos da contribuição para o PIS e da Cofins, haja vista que não houve omissão de receita e, caso tenha havido, não houve recomposição da conta caixa, como também não há no processo elementos seguros que possam determinar qual a efetiva base de cálculo das contribuições.

**DA DECISÃO DA DRJ
E DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Em 27/09/2007, acordou a 5ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I, por voto de qualidade, julgar procedentes em parte, os lançamentos efetuados, para que sejam exigidos:

1. IRPJ no valor de R\$ 217.068,46; CSL: R\$ 78.431,74; a contribuição para o PIS: R\$ 5.164,19; e a COFINS: R\$ 23.834,75, acrescidos da multa de ofício no percentual de 75% e dos juros moratórios;

2. as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas nos valores individualizados, no total de R\$ 225.333,45.

O voto fundamentou-se nos seguintes argumentos:

a) Preliminarmente, não procede o entendimento exposto pela recorrente, pois a lei (art. 911 RIR/99) confere competência para que o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil possa examinar a contabilidade da recorrente;

b) O pedido de perícia foi indeferido. A perícia é necessária à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando a sua realização quando o fato probante puder ser demonstrado pela juntada de documentos aos autos. Foi considerado que os documentos constantes nos autos são suficientes a fim de formar sua convicção;

c) Relativamente à omissão de receita por passivo não comprovado, o lançamento foi procedente com fulcro no art. 281, III, do RIR/99, pois a interessada não comprovou o passivo registrado e em face de haver exigibilidade já paga mantida na conta Fornecedores;

d) No tocante à despesa não necessária dos serviços profissionais, os valores pagos ao Sr. José Adão pelo contrato de prestação de serviços, foi considerado indedutível o pagamento realizado no dia 3/08/2000, tendo em vista que foi pago antes da vigência do contrato e antes da saída efetiva da sociedade, não podendo também ser considerado *pro-labore*, visto que o Sr. José já teria recebido tal remuneração referente ao mês de julho de 2000;

e) Quanto às demais despesas glosadas, foram exonerados os lançamentos dessas, pois cabe ao autuante a prova da não necessidade das mesmas, uma vez que estão devidamente documentadas. O autuante não conseguiu provar que as despesas em questão seriam desnecessárias;

f) Referentes às despesas que deveriam ser ativadas, enquanto conservação de bens do ativo imobilizado, não houve por parte do autuante a verificação de qual foi o resultado da obra feita pela recorrente. Entretanto, houve apresentação, por parte da recorrente, dos documentos comprobatórios das respectivas despesas, cabendo ao autuante ônus da prova de que os bens deveriam ter sido ativados, em face do disposto nos arts. 923 e 924, do RIR/99, sendo afastada a glosa dessas despesas;

g) No tocante às despesas com reparo e conservação de veículos que deveriam ser ativadas, também não houve por parte do autuante a prova de que houve aumento da vida útil do bem, considerando indevida a glosa dessas despesas, pelos mesmos argumentos utilizados no item anterior;

h) Relativamente às despesas com arrendamento mercantil, o art. 13 da Lei 9.249/95 impede a dedutibilidade de veículos que não estejam relacionados com a produção ou comercialização. No caso, o Jeep Grand Cherokee utilizado para o descolamento dos sócios para outros estados, ainda que para participar de feiras, não pode ser entendido como atividade de comercialização, sendo devida, portanto, a glosa da despesa com arrendamento mercantil nos valores de R\$ 20.577,18, R\$ 23.476,74 e R\$ 28.228,08, referente aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, respectivamente.

Em 10/12/2007, a 5ª Turma da DRJ re-ratificou o r. acórdão, por erro material, pois no cômputo da CSL foi incluída, por equívoco, a parcela de R\$ 2.139,05, a qual não foi objeto de lançamento. O valor devido de CSL foi alterado para R\$ 76.292,69.

Devidamente cientificada do r. acórdão, em 9/01/2008, a recorrente, inconformada, interpôs, em 7/02/2008, recurso voluntário, alegando em síntese que:

a) Seria necessária a realização de perícia para comprovar que os passivos fictícios informados para os anos de 2000 e 2001, na verdade, são de mesma origem, sendo grosseiro o erro do autuante que procedeu à exigência em duplicidade, configurando *bis in idem*, pois o valor R\$ 363.641,02 relativo ao ano de 2001, na verdade é oriundo do ano de 2000 no valor de R\$ 430.850,92;

b) De acordo com o que foi posto acima, constata-se que a base de cálculo da COFINS e do PIS de total equívoco, além de conduzir também à referida duplicidade de exigência. Alternativamente ressaltou que estas contribuições incidem sobre o faturamento, e se o passivo fosse fictício, não serviria de base de cálculo das mesmas;

c) É indevida a cobrança de multa isolada por falta de pagamento por estimativa, pois a recorrente é optante pelo lucro real, apurando-se mensalmente o valor devido e pagando com base na sua escrita o valor devido;

d) Em relação ao arrendamento mercantil, não podem ser os valores mantidos, visto que a recorrente é revendedora AMBEV, e esta necessita que seus representantes legais compareçam a reuniões sob risco de perder a concessão, o que implica na locomoção dos mesmos;

e) As despesas profissionais são necessárias, não se devendo manter o lançamento de R\$ 1.500,00, pois há prova da prestação de serviços através do contrato.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS TAKATA

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

A recorrente se insurge contra a caracterização de omissão de receitas por passivo fictício dos anos-calendário de 2000 e 2001, arguindo ser grosseira a desconsideração do transporte de valores do passivo de um ano para outro, tributando duplamente o mesmo passivo. Acusa que, se for comprovado o passivo fictício do ano-calendário de 2000 no valor de R\$ 430.850,92, impõe-se afastar o passivo fictício do ano-calendário de 2001 no valor de R\$ 363.641,02, pois se trata do passivo da mesma conta, oriundo do transporte de valores do passivo de um ano para outro. O contrário seria, além de grosseira agressão à norma legal de incidência tributária, *bis in idem* não previsto em lei e enriquecimento ilícito da União.

Invoca ser necessária perícia para comprovar que os supostos passivos fictícios dos dois anos-calendários não teriam a mesma origem.

O art. 12, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77 e o art. 40 da Lei 9.430/96 preveem as hipóteses de omissão de receitas em dissídio, reproduzidos no art. 281, III, do RIR/99:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

(...)

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Compulsando os autos, vejo que a recorrente fora intimada pela fiscalização a apresentar a composição dos saldos das contas de fornecedores do passivo, em 31/12/00 e em 31/12/01.

Diante da divergência acusada em face da demonstração feita pela corrente e o saldo do grupo de conta de fornecedores em 31/12/00 e em 31/12/01, ela fora intimada pelo autuante a justificar a diferença entre os valores do saldo do grupo de conta de fornecedores - conta sintética “2101 – Fornecedores” – em 31/12/00 e em 31/12/01 e os valores constantes no demonstrativo apresentada pela recorrente.

Precisamente, ela fora intimada a justificar a diferença positiva entre o valores contábeis na conta sintética do passivo “2101 – Fornecedores”, em 31/12/00 e em 31/12/01, e os valores do demonstrativo fornecido pela recorrente relativo a esses mesmos períodos.

O que resultou demonstrado pela recorrente quanto ao passivo “2101 – Fornecedores”, em 31/12/00, e em 31/12/01, foram os valores de R\$ 292.406,48 para o ano-calendário de 2000 (em 31/12/00) e de R\$ 312.042,64 para o ano-calendário de 2001 (em 31/12/01), como figura nos Demonstrativos nº 4 e 6 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 65 e 68).

Os saldos contábeis da conta do passivo “2101- Fornecedores” em 31/12/00 e em 31/12/01 eram, respectivamente, de R\$ 723.257,40 e de R\$ 675.683,66 (fls. 65 e 68).

Noto, pois, que, para o saldo da conta do passivo em comentário em 31/12/00 e em 31/12/01, foram considerados todos os valores demonstrados e comprovados pela recorrente relativos aos saldos finais nesses dois anos-calendário (= foram descontados esses valores na composição do passivo incomprovado em 31/12/00 e em 31/12/01).

A diverso senso do articulado pela recorrente, mas aproveitando sua linguagem, é grosseira a alegação de que o passivo incomprovado em 31/12/00 foi “duplicado” ou replicado na apuração do passivo não comprovado em 31/12/01, na medida em que *sequer indicou*, por ex., que determinado valor passivo em 31/12/00¹ está contido no passivo em 31/12/01, e que, portanto, não poderia ser computado no total do passivo incomprovado em 31/12/01. Aliás, se tal fato supostamente ocorreu, ele teria sido *acusado e incluído na demonstração* apresentada pela recorrente relativo ao ano-calendário de 2001 (demonstração no total de R\$ 312.042,64). E, como disse, se não o foi, teria ao menos sido *indicado* – e nem falo comprovado - na peça impugnatória ou mesmo na recursiva.

É evidente que vários dos lançamentos contábeis na conta do passivo “2101- Fornecedores” feitos durante 2000 e que permaneceram até 31/12/00 devem ter sido debitados (baixados) em 2001 e outros constituídos (novos lançamentos), até porque o saldo dessa conta do passivo, em 31/12/00, era maior do que seu saldo em 31/12/01.

Reitero que o saldo da conta do passivo em discussão em 31/12/00 era de R\$ 723.257,40 e em 31/12/01 era de R\$ 675.683,66, dos quais foram abatidos, respectivamente, R\$ 292.406,48 e R\$ 312.042,64, por terem sido demonstrados documentalmente pela recorrente em atendimento à intimação feita pelo autuante.

Ademais, foram constatados, diante dos documentos apresentados pela recorrente, diversos *pagamentos feitos em 2000*, correspondentes a valores *mantidos* no passivo em 31/12/00 – no valor de R\$ 44.823,60 - e *pagamentos feitos em 2001* referentes a valores *mantidos* no passivo em 31/12/01 – no valor de R\$ 10.905,50. Tais valores figuram no Demonstrativo nº 5 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 66 e 67). E sobre isso a recorrente silenciou; não controverteu.

Diante disso tudo, do que consta e foi deduzido nos autos, é flagrante a errônea da recorrente em acentuar que a omissão de receitas por passivo fictício em 31/12/00 foi duplicada em 31/12/01.

A omissão de receitas por passivo fictício, em 31/12/00, é o resultado de : R\$ 723.257,40 (total do passivo) – R\$ 292.406,48 (passivo comprovado) = R\$ 430.850,92, sendo que destes, R\$ 44.823,60 constituem omissão de receitas por manutenção no passivo de obrigações pagas.

Ou seja, desdobrando-se as hipóteses legais de omissão de receitas, no ano-calendário de 2000, por passivo incomprovado e por manutenção no passivo de obrigações já

¹ Lançado em determinada data de 2000, por ex., em 16/12/00.

pagas: a) R\$ 386.027,32, são por passivo improvable; e b) R\$ 44.823,60 são por manutenção no passivo de obrigações já pagas. Total da omissão de receitas por passivo fictício em 31/12/00: R\$ 430.850,92 [= R\$ 386.027,32 + R\$ 44.823,60 = R\$ 723.257,40 – R\$ 292.406,48 (passivo comprovado)].

Já, a omissão de receitas por passivo fictício, em 31/12/01, é o resultado de: R\$ 675.683,66 (total do passivo) – R\$ 312.042,64 (passivo comprovado) = R\$ 363.641,02, sendo que destes, R\$ 10.905,50 constituem omissão de receitas por manutenção no passivo de obrigações pagas.

Desdobrando-se as hipóteses legais de omissão de receitas, no ano-calendário de 2001, por passivo improvable e por manutenção no passivo de obrigações já pagas: a) R\$ 352.735,52 são por passivo improvable; e b) R\$ 10.905,50 são por manutenção no passivo de obrigações já pagas. Total da omissão de receitas por passivo fictício em 31/12/01: R\$ 363.641,02 [= R\$ 352.735,52 + R\$ 10.905,50 = R\$ 675.683,66 – R\$ 312.042,64 (passivo comprovado)].

Não diviso sentido, pois, na alegação da recorrente de que a omissão de receitas por passivo fictício teria de se limitar ao apurado em 31/12/00 no valor de R\$ 430.850,92 (= não considerar o passivo fictício apurado em 31/12/01 no valor de R\$ 363.641,02), e que conclusão diversa seria cancelar enriquecimento ilícito da União ou *bis in idem* sem pressuposto legal.

Aliás, o que a recorrente chama por *bis in idem* não é a figura por ela desenhada: não é a “aplicação de duas penalidades ou mais, por uma mesma obrigação”, e que, no caso, o “segundo valor seria por OBRIGAÇÃO INEXISTENTE”. *Bis in idem* é a incidência por mais de uma vez sobre mesmo pressuposto de fato tributável (e não sobre pressuposto intributável, por ausência de concreção da hipótese legal, no caso, em 31/12/01). De todo modo, não se verificou o fenômeno, no caso vertente, em nenhuma dessas acepções.

Por essa ordem de razões, nego provimento ao recurso sobre a questão da presunção legal de omissão de receitas por passivo fictício, para fins de IRPJ e de CSL.

No que pertine à exigência de PIS e de COFINS sobre as receitas omitidas em comentário, a recorrente argumenta que, por incidirem aqueles sobre o faturamento, as receitas em comentário não compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS. Aduz, também, que o PIS e a COFINS relativos aos mesmos períodos já foram exigidos nos autos de infração nºs 10670.001456/2004-90 e 10670.001454/2004-09, conduzindo novamente ao indevido *bis in idem*.

A manutenção no passivo de obrigação paga e a constituição de passivo improvable foram eleitas como hipóteses legais presuntivas de omissão de receitas. São presunções *juris tantum*, elidíveis por contraprova do contribuinte. Esses pressupostos de omissão de receitas são efeitos desta. Dito melhor. A omissão de receitas se dá, de ordinário, em momento pretérito à concreção das hipóteses legais: estas preveem os “vestígios” ou “rastros” da omissão de receitas perpetrada, pois seria praticamente impossível se detectar o momento exato em que se dá a omissão de receitas.

Nessa mesma linha, ordinariamente, as receitas assim omitidas são decorrentes das *atividades próprias* do contribuinte, que foram mantidas (as receitas) à margem da escrituração contábil. Outrossim, se tais receitas omitidas são de atividades diversas da recorrente (que não correspondam a faturamento em seu sentido próprio), a ela competiria essa prova. Ao menos elementos indiciários caberiam ter sido por ela carreados a acusar ser a receita omitida de atividade não própria (receita de faturamento em sentido estrito). Aqui, o *onus probandi* é da recorrente diante da *concreção da presunção legal de omissão de receitas*.

No que concerne à questão de já haver autos de infração desses tributos sobre os mesmos períodos, de modo a conformar indevido *bis in idem*, acentuo o seguinte.

Os referidos autos de infração materializados nos processos administrativos nº 10670.001456/2004-90 (COFINS) e nº 10670.001454/2004-09 (PIS) alcançam materialidades absolutamente distintas à do presente feito. Trata-se de exigências de PIS e de COFINS sobre receitas contabilizadas (na conta 4102004 – outras receitas), mas não incluídas na base de cálculo desses tributos, e sobre apropriação de créditos de PIS e de COFINS sobre ICMS por substituição tributária. Aliás, os recursos relativos a esses processos já foram julgados pela 3ª Turma Especial da 3ª Seção do CARF, sob os Acórdãos nº 3803-00.321 (COFINS) e nº 3803-00.322 (PIS).

Os autos de infração invocados pela recorrente nada tem de ver, pois, com a exigência ora em dissídio, com evidente despropósito a alegação de *bis in idem*.

Sob essa ordem de razões, nego provimento ao recurso sobre a questão das receitas omitidas não fazerem parte da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Passo ao exame da questão da glosa das despesas de arrendamento mercantil.

Trata-se de glosa de despesas de *leasing*, incorridas nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, de veículo Jeep Grand Cherokee. No Termo de Início de Ação Fiscal de 27/02/04, que contém intimação para apresentação de documentos e esclarecimentos sobre questões (ambos – documentos e esclarecimento sobre questões – numerosos), consta a referente à justificação da necessidade das despesas com o veículo Jeep Grand Cherokee para a manutenção de sua atividade produtiva (fls. 91 e 94).

Em resposta de 30/04/04, a recorrente afirmara que “os contratos foram necessários para compor o ativo imobilizado, com intuito de melhorar a operacionalização e transporte com os produtos comercializados pela empresa, agilizar o transporte de funcionários e diretoria da empresa diante a inúmeros eventos (convenções, seminários, encontros de trabalho) realizados pela AMBEV em diversas partes do país”, além de apresentar o contrato de *leasing* do veículo com o HSBC nº 08010949124 (fl. 113).

Na sequência (em 7/07/04), o autuante intimou a recorrente para apresentar mapas de depreciação do veículo Jeep Grand Cherokee referentes aos mencionados anos-calendário, entre outros documentos e esclarecimentos não relacionados a essa questão (fl. 115). A recorrente respondera em 21/07/04, que não houve mapa de depreciação relativo a tais anos-calendário, vez que somente fora registrado em seu imobilizado em 22/04/02, data da transferência da propriedade dos veículos (fls. 118 a 120).

Na peça recursiva a recorrente observa que a recorrente necessitou e necessita da presença contínua de seus representantes legais em reuniões, treinamentos e *workshops*, sob pena de perder a concessão da AMBEV, o que implica a locomoção daqueles de Montes Claros-MG a Belo Horizonte-MG e em viagens interestaduais como ao Rio de Janeiro-RJ, sede da AMBEV.

Na peça impugnatória, a recorrente pondera que à época da fiscalização, Montes Claros sequer dispunha de linhas aéreas suficientes, impondo deslocamento terrestre e que é fato notório, o que independe de prova, que as rodovias que ligam Montes Claros aos de mais pontos de referência citados e também a São Paulo, encontravam-se em estado precário, como publicado pelo DNIT – Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes. Ainda, que a recorrente optara por via menos onerosa que outras possíveis.

Entendo que se cuida de questão que implica *juízo de razoabilidade*, além de matéria probatória. Igualmente, minha inteligência é de que o art. 13, III, da Lei 9.249/95 deve ser interpretado *cum grano salis*, intimamente conectado com o art. 47, § 1º, da Lei 4.506/64 (art. 299, § 1º, do RIR/99).

Tenho para mim que as despesas com o uso do veículo em comentário (despesas de *leasing*) pelos funcionários e diretores da recorrente para treinamentos, *workshops*, eventos e reuniões corporativas, com a AMBEV ou outras distribuidoras ou revendedoras são *absolutamente razoáveis* e não se informam como desnecessárias, inclusive em face da notória precariedade das vias rodoviárias para os percursos indicados pela recorrente. Noutro ângulo, não vejo irrazoabilidade em face ou no desiderato da atividade da recorrente no uso do veículo Jeep Grand Cherokee, conforme a descrição feita, e, pois, nas despesas de *leasing* desse veículo.

Contudo, não vi *nenhum elemento indiciário* de que tal veículo de luxo e conforto tenha sido *utilizado* para os fins alegadamente suscitados.

Por ex., não há nos autos nenhum elemento que indique a feitura de tais e quais eventos, reuniões, *workshops*, com um índice de quilometragem percorrida, ainda que estimado, anotações de km. de cada saída e de cada chegada do odômetro do veículo Jeep Grand Cherokee, ou mesmo fotos desse veículo nessas localidades.

Houvesse ao menos indícios que acusassem o alegado, minha conclusão seria outra.

Dessarte, nego provimento ao recurso quanto à glosa das despesas de *leasing* com o veículo Jeep Grand Cherokee.

Prossigo com a questão da glosa das despesas com serviços profissionais prestados pelo sr. José Adão Vieira. O total das despesas incorridas e glosadas foi de R\$ 9.000,00 no ano-calendário de 2000 e de R\$ 13.500,00 no ano-calendário de 2001.

Do total glosado, o órgão julgador *a quo* manteve somente a glosa de R\$ 1.500,00, pagos, conforme cópia de recibo de fl. 176, em 1º/08/00. A glosa desse valor de despesa foi mantida pelo órgão julgador de origem, pois, conforme o voto do relator, tal valor **fora pago antes da vigência do contrato de prestação de serviços (3/08/00)**, e antes de se

desvincular da qualidade de sócio da recorrente. E o referido valor não poderia ser de *pro-labore*, porquanto o pagamento a esse título já havia sido feito.

Na cópia do instrumento contratual, de fl. 166, consta a estipulação da remuneração mensal de R\$ 1.500,00, por serviços autônomos a serem prestados pelo sr. José Adão Vieira, pelo prazo de 15 meses, contados da data da assinatura desse instrumento, dia 3/08/00. Vejo que em agosto de 2000 há *dois recibos* por prestação de serviços, cada um de R\$ 1.500,00: um de 1º/08/00 e outro de 31/08/00 (fls. 176 e 177). Os recibos seguintes são datados do último dia do mês, sucessivamente – fls. 178 a 190.

Vale dizer, não houve justificção para o pagamento feito em 1º/08/00, de R\$ 1.500,00, diante do contrato de prestação de serviços e dos recibos de *pro-labore*.

Outrossim, não merece reproche o decisório *a quo*, de modo que nego provimento ao recurso sobre a questão.

Passo ao exame da questão das multas isoladas aplicadas concomitantemente com as multas proporcionais (de 75% sobre a diferença do IRPJ efetivos – anuais).

Bem se sabe que a partir da Lei 9.430/96, com a instituição do IRPJ e da CSL apurados trimestralmente (sem prejuízo da opção pela apuração anual no caso de lucro real), o IRPJ mensal, assim como a CSL mensal, deixaram de ser IRPJ e CSL efetivos, tornando-se IRPJ e CSL por estimativa. Isso resulta claro no “título” dos arts. 2º e 6º, da Lei 9.430/96 (e para a CSL, em virtude do art. 28 dessa lei) que preconizam “pagamento por estimativa”².

² Pagamento por Estimativa

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

(...)

Pagamento por Estimativa

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º; II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

(...)

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Não por menos a Instrução Normativa 93/97, alterando o que dispunha a Instrução Normativa 11/96, passou a prever que a falta de pagamento do IRPJ e da CSL mensais por estimativa não autoriza sua cobrança, mas tão só a multa isolada por falta do referido pagamento.

Ora, com a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor dos IRPJ efetivos e não pagos³, juntamente com a exigência desses tributos, como se pretender aplicar, ao mesmo tempo, a multa de 50% sobre o IRPJ por estimativa não pagos dos mesmos anos-calendário⁴? Constitui, a meu ver, uma incoerência lógica, teleológica e axiológica a aplicação concomitante dessas multas, à vista do bem jurídico tutelado.

Aliás, noto que, no caso vertente, a base de cálculo para a aplicação das multas isoladas é *muito maior* que a base de cálculo da utilizada para aplicação das multas de ofício proporcionais.

Sucede que, como a recorrente apurava o IRPJ por estimativa com base no balanço de suspensão ou redução, o autuante calculou e aplicou multa isolada sobre a diferença do IRPJ de cada mês (estimativa com base no balanço de suspensão ou redução) dos anos-calendário de 1999 (neste ano, somente de dezembro), 2000 e 2001. E a multa proporcional, por evidente, só foi aplicada sobre a diferença do IRPJ anual dos anos-calendário de 1999 a 2001. Daí o total das multas de ofício proporcionais de IRPJ cominadas ter sido de R\$ 181.837,01, ao passo que o total das multas isoladas de IRPJ aplicadas foi de R\$ 447.512,66 (fls. 8, 9, 14 a 23).

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação das multas de ofício de 75% sobre o valor não pago dos IRPJ efetivamente devidos, cobráveis juntamente com esses, exclui a aplicação das multas de ofício de 50% (multas isoladas) sobre o valor não pago dos IRPJ mensais por estimativa, dos mesmos anos-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 art. 44, I e II, da Lei 9.430/96.

Apenado 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).

Sob o manto dessas considerações dou provimento ao recurso quanto à exigência das multas isoladas de IRPJ.

³ Multa do art. 44, I, da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 11.488/07, ou multa do art. 44, I e § 1º, I, da Lei 9.430/96 na redação original.

⁴ Multa isolada do art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96 com a redação da Lei 11.488/07.

Por fim, a recorrente se insurge, aparentemente, contra multas isoladas de CSL dos mesmos anos-calendário das multas proporcionais ora exigidas, e que estariam conformadas no processo administrativo nº 10670.001459/2004-23. Digo, aparentemente, pois não é possível a precisão compreensiva do que a recorrente efetivamente deduz. Sucede que ataca as estimativas (o que faz supor a irresignação contra as multas isoladas), ao mesmo tempo em que combate o principal da CSL exigida neste feito, invocando *bis in idem*. Por outro lado, vejo que na peça inaugural, a recorrente afirma expressamente que no processo administrativo supramencionado encontram-se em discussão as multas isoladas de CSL, invocando-se a injuridicidade da cobrança cumulativa de multa proporcional e de multa isolada (fl. 615). E isso não foi rebatido na peça recursiva.

Diante disso tudo, acuso a questão como inconformismo contra as multas isoladas de CSL como acima descrito.

Propositada a questão nesses termos, entendo que a questão das multas isoladas de CSL devem ser apreciadas no outro processo. Como as multas proporcionais de CSL foram mantidas, com exceção das relativas à CSL já afastada pelo juízo *a quo*, a solução do outro feito pode vir a ser afetada por este.

Nessa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial ao recurso para afastar as multas isoladas por falta de pagamento de IRPJ por estimativa de dezembro de 1999 a dezembro de 2001.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 15 de dezembro de 2010

MARCOS TAKATA - Relator