



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

Processo nº 10680.011087/2007-77
Recurso nº 166.050 Voluntário
Acórdão nº **1201-000.761 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 7 de novembro de 2012
Matéria IRPJ e outros
Recorrente DAM PROJETOS DE ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

MULTA QUALIFICADA.

Para que a multa de ofício seja qualificada, a fiscalização deverá comprovar o evidente intuito de fraude. Não é possível aplicação de multa qualificada nos casos em que a autuação deriva de presunção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para afastar a qualificação da multa de ofício em relação à contabilização dos custos dos serviços que teriam sido prestados pelas empresas Ferraz Cavalcanti Const. de Planejamento, Projetos e Obras, Construtora Speed Ltda e PC&M Proj. Pub. Comunicação e Marketing Ltda.

(assinado digitalmente)

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Carlos Mozart Barreto Viana (Suplente convocado), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Gilberto Baptista (Suplente convocado) e João Carlos de Lima Junior.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário relativo ao IRPJ, CSLL e IRF relativo aos anos calendário 2002 e 2003, em razão da constatação, a partir de procedimento de verificação fiscal, da existência de despesas não comprovadas.

No presente caso houve aplicação da multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) com fundamento no artigo 44, II, da Lei 9.430/96.

A fiscalização a partir da análise das provas acostadas aos autos procedeu às seguintes constatações que conduziram à lavratura do auto de infração, conforme consta do Termo de verificação fiscal (fls. 21/31):

(...) Analisando a documentação apresentada pela empresa, foi apurado que a mesma registrou pagamentos a algumas empresas e contabilizou os mesmos como custo de prestação de serviço efetuado por pessoa jurídicas (...)

Considerando outras fiscalizações já realizadas e que apontaram irregularidades em algumas das empresas acima citadas, bem como, alguns destes contribuintes encontravam-se em situação irregular perante a Receita Federal foram feitas intimações a fim de confirmar a prestação de serviço alegada pela empresa fiscalizada, tendo sido apurada a seguinte situação:

01 – MCM CONSTRUTORA & SERVIÇOS TECNICOS LTDA. CNPJ: 02.438.750/0001-75

(...)Esta empresa surgiu como prestadora de serviços, para outras empresas do ramo de construção civil que foram fiscalizadas pela Receita Federal, sendo concluído que a mesma, efetivamente praticava a venda de notas fiscais, mediante o pagamento de comissão, sem nenhuma prestação efetiva de serviços. (...)

A empresa ora fiscalizada, apresentou as notas fiscais nº 000197, 000302, 000320, 000391, 000426 e 000447, em tese emitidas pela MCM Construtora. Conforme visto no rodapé das citadas NF's, as mesmas foram impressas pela Gráfica Digital Ltda, em função da AIDF-Autorização de Impressão de Documentos Fiscais emitida pela Prefeitura Municipal de Belo Horizonte, de nº 2249/2003, emitida em 08/01/2003, entretanto trata-se de informação inverídica, uma vez que a prefeitura retro citada, através do Ofício Externo GETM nº 066/2006, de 07/03/2006, informa que a última AIDF autorizada para a empresa MCM Construtora, foi a de nº 16.138, de 04/07/2001, para as Notas Fiscais de nº 000151 a 000250. Não foi apresentado pela

empresa DAM Projetos, nenhum contrato ou qualquer outro documento comprobatório da relação comercial entre a mesma e a empresa MCM Construtora. Os documentos acima citados encontram-se anexados as fls. 304 a 351 .

02 - PAVIMENTO CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA, CNPJ: 00.374.624/0001-79

A empresa PAVIMENTO Construções também foi intimada a comprovar a efetiva prestação dos serviços à empresa fiscalizada DAM PROJETOS, entretanto a intimação não foi entregue uma vez que a empresa não foi localizada no endereço constante dos cadastros da Receita Federal, sendo então encaminhada intimação ao sócio da empresa Sr. João Evangelista Resende Silva.

O Sr. João Evangelista Resende Silva informou que a empresa PAVIMENTO Construções, não prestou nenhum serviço à DAM PROJETOS, conforme documento de fls. 357.

A empresa PAVIMENTO Construções apresentou DIPJ's utilizando o Formulário III, nos ano-calendário de 1995 e 1996 e no ano-calendário de 1998 optou pelo Lucro presumido. Para os anos-calendário de 2001, 2002 e 2003 apresentou DIPJ como INATIVA, não apresentando DIPJ para os anos-calendário subsequentes.

A empresa DAM PROJETOS em resposta à intimação, apresentou a nota fiscal de nº 001195, que em tese, teria sido emitida pela PAVIMENTO, entretanto a mesma não apresentou nenhum contrato entre as duas empresas, ou qualquer outro documento que comprovasse a efetiva prestação de serviços, bem como não comprovou nenhum pagamento à empresa PAVIMENTO Construções, apenas informando que o pagamento à mesma foi efetuado em dinheiro.

Os documentos acima citados encontram-se anexados As fls. 352 a 361.

03 — FERRAZ CAVALCANTI CONS. DE PLANEJAMENTO, PROJETOS E OBRAS LTDA, CNPJ: 17.046.970/0001-20

A empresa FERRAZ CAVALCANTI também foi intimada a comprovar a efetiva prestação dos serviços à empresa fiscalizada DAM PROJETOS, entretanto a intimação não foi entregue uma vez, que a empresa não foi localizada no endereço constante dos cadastros da Receita Federal, sendo então encaminhada intimação ao sócio da empresa Sr. Miguel Bento, que também não foi entregue.

A empresa FERRAZ CAVALCANTI apresentou DIPJ, no ano-calendário de 2002 como INATIVA, tendo sido a última DIPJ apresentada.

A empresa DAM PROJETOS em resposta à intimação, apresentou as notas fiscais de n's 000215, 000258, 000334 e 000347, que em tese, teriam sido emitidas pela empresa FERRAZ CAVALCANTI, entretanto a empresa não apresentou nenhum contrato entre as duas empresas, ou qualquer outro documento que comprovasse a efetiva prestação de serviços, bem como não comprovou nenhum pagamento à mesma, apenas informando que o pagamento havia sido feito em dinheiro.

Os documentos acima citados encontram-se anexados As fls. 362 a 371.

04 - CONSTRUTORA SPEED LTDA, CNPJ: 66.375.007/0001-04

A empresa CONSTRUTORA SPEED também foi intimada a comprovar a efetiva prestação dos serviços à empresa fiscalizada DAM PROJETOS, entretanto a intimação não foi entregue uma vez, que a empresa não foi localizada no endereço constante dos cadastros da Receita Federal, sendo então encaminhada intimação ao sócio da empresa Sr. Rubens Santos, que também não foi entregue.

A empresa CONSTRUTORA SPEED apresentou DIPJ, no ano-calendário de 2001 a 2005 como INATIVA, tendo sido a última DIPJ apresentada.

A empresa DAM PROJETOS em resposta à intimação, apresentou a cópia da nota fiscal de nº 001148, que em tese, teria sido emitida pela CONSTRUTORA SPEED, entretanto a mesma não apresentou nenhum contrato entre as duas empresas, ou qualquer outro documento que comprovasse a efetiva prestação de serviços, bem como não comprovou nenhum pagamento à empresa contratada, apenas informando que o pagamento havia sido feito em dinheiro.

Os documentos acima citados encontram-se anexados As fls. 372 a 380.

05 — PC&M PROJ. PUB. COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA, CNPJ: 65.168.262/0001-05

A empresa PC&M PROJ. PUB. COMUNICAÇÃO também foi intimada a comprovar a efetiva prestação dos serviços à empresa fiscalizada DAM PROJETOS, entretanto a intimação não foi

entregue uma vez, que a empresa não foi localizada no endereço constante dos cadastros da Receita Federal.

A empresa DAM PROJETOS em resposta à intimação, apresentou a cópia da nota fiscal de nº 000018, que em tese, teria sido emitida pela PC&M PROJ. PUB. COMUNICAÇÃO, entretanto a mesma não apresentou nenhum contrato entre as duas empresas, ou qualquer outro documento que comprovasse a efetiva prestação de serviços, bem como não comprovou nenhum pagamento à empresa contratada, apenas informando que o pagamento havia sido feito em dinheiro.

Os documentos acima citados encontram-se anexados as fls.381 a 386. (...)

Nesse passo, após as mencionadas constatações, a fiscalização concluiu que os custos contabilizados pelo contribuinte em relação aos serviços prestados pelas empresas mencionadas eram inexistentes, pois suportados por notas fiscais inidôneas, bem como porque a efetividade da prestação dos serviços não foi demonstrada.

Concluiu que as saídas de recursos de caixa da empresa, à título de pagamento por prestação de serviços às empresas, constituíram pagamentos sem causa ou pagamentos à beneficiários não identificados, uma vez que todos os pagamentos foram efetuados em dinheiro, não apresentando nenhuma comprovação da efetiva prestação dos serviços, bem como não identificando o real destinatário dos mesmos.

Portanto, procedeu-se ao lançamento de ofício para constituição do crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL, bem como do IRF sobre os pagamentos sem causa (artigos 674 do Decreto 3.000/99 e 61 da Lei 8.981/95) do período fiscalizado, aplicando-se a multa qualificada de 150%.

O contribuinte apresentou impugnação (fls. 531/545) argumentando, em síntese, que:

(i) o lançamento do IRF incluiu valores já alcançados pela decadência, segundo o previsto no § 4º do artigo 150 do CTN, dispositivo legal que deve ser aplicado nos casos de pagamentos a beneficiários não identificados, em que o imposto exigido é considerado exclusivamente na fonte.

Ressaltou que o auto de infração foi lavrado em 10/08/2007, ou seja, após o decurso de cinco anos contados a partir da data do fato gerador em relação às seguintes notas fiscais: nº 197, empresa: MCM Construtora, data do pagamento no razão: 37.07.2002; nº 215, empresa: Ferraz Cavalcanti, data do pagamento no razão: 31.07.2002 e nº 1148, empresa: Construtora Speed, data do pagamento no razão: 30.04.2002.

Nesse ponto, concluiu que o imposto na fonte é exigido mensalmente da fonte pagadora e deve ser aplicada a regra do artigo 150, § 4º, do CTN, razão pela qual tendo em vista que o auto de infração foi lavrado em

10/08/2007, consumou-se a decadência do direito de lançar os fatos geradores ocorridos em 30/04/2002 e 37/07/2002;

(ii) embora a fiscalização tenha glosado custos de pagamentos de serviços prestados por pessoas jurídicas, não negou a efetividade dos pagamentos, mas os tratou como tendo sido feitos à beneficiários não identificados;

(iii) nem todo pagamento efetuado foi direcionado a beneficiário não identificado, cabendo ao fisco identificar quanto foi pago efetivamente a beneficiário identificado no montante apontado, para excluí-lo da tributação à título de pagamento a beneficiário não identificado;

(iv) os motivos relacionados no Termo de Verificação Fiscal não são suficientes para a glosa dos valores e imposição de multa agravada;

(v) a multa agravada foi aplicada sem que a Fiscalização trouxesse ao processo provas de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio.

A 4ª Turma da DRJ de Belo Horizonte/ MG manteve o lançamento e o acórdão proferido foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003, 2004

Ementa: Glosa de Custos.

Mantém a glosa de custos, quando, regularmente intimada na fase preliminar de investigações, a empresa não comprova com documentação hábil e idônea, a natureza das operações que lhe deram causa, elementos que continuam sem a comprovação necessária mesmo após o contencioso.

A escrituração da contribuinte faz prova em seu favor somente se respaldada em documentos hábeis que efetivamente comprovem os fatos nela registrados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2003, 2004

Ementa: Pagamentos a beneficiários não identificados

Sujeitam-se à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os recursos entregues pela pessoa jurídica a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a causa que deu origem à entrega dos valores, nem identificado o beneficiário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO -

*Exercício: 2003, 2004. Normas Gerais: **Decadência e Multa Proporcional Qualificada.***

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao IRRF extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A aplicação da multa de cento e cinquenta por cento encontra amparo legal, nas hipóteses de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Não se prestam a comprovar custos/despesas notas fiscais emitidas em nome de empresas inexistentes e/ou já desativadas, se a pessoa jurídica não logra comprovar de forma irrefutável que os serviços foram efetivamente prestados. A utilização de documentos inidôneos configura evidente intuito de fraude, sujeitando a pessoa jurídica à multa agravada.

Ementa Normas Processuais: Tributação Reflexa

Observada a legislação de regência, aplica-se ao lançamento reflexo de CSLL e IRRF o mesmo procedimento adotado para o IRPJ, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

Lançamento Procedente

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 580/597) e reafirmou as razões apresentadas em sede de impugnação.

Em função da adesão ao parcelamento da Lei nº 11.941/09, às fls. 618/619, o contribuinte requereu às fls. 607, em 11/11/2009, a desistência total do recurso interposto.

Posteriormente, em 23/11/2009, peticionou nos autos do processo informando a existência de erro material no preenchimento do requerimento de desistência anteriormente apresentado, pois naquele foi requerida a desistência total do recurso, enquanto a real intenção era apenas a desistência parcial.

Nesse contexto apresentou novo requerimento (fl. 619), por meio do qual especificou que o objeto da desistência referia-se ao IRPJ e IRRF decorrente da glosa dos valores das notas fiscais.

Assim, foi mantida apenas a impugnação quanto a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%.

E o relatório.

Voto

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Relator.

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

Inicialmente, cumpre observar que em razão do requerimento de desistência parcial apresentado pelo contribuinte às fls. 618/619, a matéria objeto do presente julgamento restringe-se à questão da aplicação da multa qualificada de 150% sobre os valores apurados relativos ao IRPJ e ao IRRF.

Assim, passo à análise da aplicação da multa qualificada.

Nesse ponto, insurgiu-se o Recorrente contra a **multa qualificada** que lhe foi aplicada pelo Fisco no percentual de 150% com base no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, caracterizada pela contabilização de custos supostamente inexistentes, pois não comprovada a relação comercial entre as empresas e tampouco os pagamentos efetuados.

Primeiramente, cumpre consignar que a multa tributária é prevista por uma norma coercitiva, pois é sanção aplicável nos casos de não cumprimento de determinada obrigação tributária.

No presente caso a imputação da multa qualificada teve como fundamento o artigo 44, II, da Lei 9.430/96 que dispunha:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (...)

*II - cento e cinquenta por cento, **nos casos de evidente intuito de fraude**, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis*

Para que seja aplicada a multa qualificada de 150% deve restar evidenciada nos autos alguma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e/ou 73 da Lei nº 4.502/64, senão vejamos:

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72. "

Assim, para que seja aplicada a multa qualificada de 150% **é necessário que a fiscalização comprove, de forma inequívoca,** que o contribuinte agiu dolosamente na execução de alguma das condutas previstas nos citados artigos, não bastando meros indícios de sua conduta ilícita.

Exige-se, portanto, a comprovação do propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Tal exigência se justifica em razão da dificuldade na definição do ato doloso e para que o agravamento da multa não se torne medida aplicável à vista de qualquer infração.

Insta observar que no caso dos autos a suposta conduta dolosa imputada ao contribuinte é aquela prevista no artigo 72 da lei nº 4.502/64, ou seja, teria o contribuinte por meio de contabilização de custos inexistentes, impedido a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

No presente caso, o contribuinte foi autuado porque deixou de comprovar a efetividade dos custos dos serviços prestados por pessoas jurídicas. Entretanto, em relação à aplicação da multa qualificada este fundamento não deve ser observado de maneira isolada, pois é dever do Fisco comprovar minuciosamente o elemento que conduz ao agravamento, qual seja, o dolo do contribuinte.

Da análise dos documentos acostados aos autos, em especial, em vista das conclusões consignadas no relatório fiscal, entendo que em relação às empresa MCM Construtora & Serviços Técnicos Ltda e Pavimento Construções e Comércio Ltda a fiscalização constituiu prova, por meio de depoimentos de sócios que afirmaram a não prestação de serviço à empresa autuada, bem como de constatação do exercício da atividade ilícita de venda de notas fiscais e da apresentação de DIPJ informando a inatividade da empresa.

Assim, em relação **aos serviços prestados pelas empresas MCM Construtora & Serviços Técnicos Ltda e Pavimento Construções e Comércio Ltda** entendo que a fiscalização produziu conjunto probatório capaz de evidenciar o evidente intuito de fraude do contribuinte, necessário ao agravamento da multa.

Já em relação aos serviços prestados pelas demais empresas, quais sejam: Ferraz Cavalcanti Const. de Planejamento, Projetos e Obras, Construtora Speed Ltda e PC&M Proj. Pub. Comunicação e Marketing Ltda, entendo que a não localização da empresa prestadora de serviço, bem como a DIPJ afirmando a inatividade das atividades da empresa, não formam conjunto probatório capaz de caracterizar o dolo do contribuinte.

O fato de a fiscalização não conseguir reunir os elementos probatórios necessários, não é capaz de gerar presunção de fraude e inverter o ônus da prova para exigir que o contribuinte prove a ausência do dolo. Nesses casos, será aplicada a multa de ofício.

Ora, é evidente que a atividade do Fisco, para configuração de alguma das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, exige trabalho árduo, minucioso e detalhado e, isto porque, aquele que fraudula ou sonega “camufla” a prática dos ilícitos de maneira planejada tornando-os quase imperceptíveis. Desse modo, a caracterização do intuito doloso é tarefa dificilmente passível de ser empreendida sem que se lance mão de um minucioso cotejamento de evidências de variadas ordens.

Entretanto, a impossibilidade do Fisco em demonstrar o dolo do contribuinte não permite a presunção da fraude.

Assim, em relação aos custos dos serviços prestados pelas empresas Ferraz Cavalcanti Const. de Planejamento, Projetos e Obras, Construtora Speed Ltda e PC&M Proj. Pub. Comunicação e Marketing Ltda, inexistem nos autos comprovação de que o Recorrente agiu dolosamente alterando ou ocultando informações com o intuito de impedir ou retardar a tributação e, ressalte-se, a fraude, ou seja, o ato doloso, não deve ser presumido e sim provado.

Neste sentido, vale transcrever entendimento manifestado por este E. Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 103-11.865:

“(…), para começo de abordagem, é sabido que indícios, data vênia, apenas, não são suficientes para demonstrar a ocorrência concreta de figuras como a simulação, a fraude, a sonegação.

Indícios, autorizam, quando muito, a presunção, assim mesmo, não para os tipos supra referidos. Admitem-se as presunções, assim mesmo, quando expressamente previstas em lei, para se concluir no sentido de que a lei a acolhe como base suficiente para o lançamento.

(…)

Em direito, à guisa de princípio maior, tem-se assente que a simulação, a fraude, o conluio, etc., não se presumem.

(…)”

Desta forma, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para manter a multa qualificada em relação à contabilização dos custos com serviços prestados pelas empresas MCM Construtora & Serviços Técnicos Ltda e Pavimento Construções e Comércio Ltda e afastar a qualificação em relação à contabilização dos custos dos serviços prestados

Processo nº 10680.011087/2007-77
Acórdão n.º **1201-000.761**

S1-C2T1

Fl. 640

pelas empresas Ferraz Cavalcanti Const. de Planejamento, Projetos e Obras, Construtora Speed Ltda e PC&M Proj. Pub. Comunicação e Marketing Ltda.

É como voto.

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator