



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Recurso nº. : 134.324
Matéria : IRF - Ano(s): 1997 a 2000
Recorrente : TOCANTINS AGRO AVÍCOLA S.A.
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 16 de março de 2005
Acórdão nº. : 104-20.508

NORMAS PROCESSUAIS - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Estando o procedimento fiscal autorizado pela Administração Tributária, com emissão do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal, cuja validade das prorrogações cobre o período em que o contribuinte esteve sob procedimento de fiscalização, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PRELIMINAR DE NULIDADE - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Somente a inexistência de exame de argumentos apresentados pelo contribuinte, em sua impugnação, cuja aceitação ou não implicaria no rumo da decisão a ser dada ao caso concreto é que acarreta cerceamento do direito de defesa do impugnante.

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento efetuado a beneficiário não identificado ou o pagamento efetuado sem a comprovação da operação ou causa, está sujeito à incidência na fonte, cuja apuração e recolhimento devem ser realizado na ocorrência do pagamento. A incidência tem característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA - LEI Nº. 8.981, DE 1995, ART. 61 - CARACTERIZAÇÃO - A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, bem como não comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços referida em documentos emitida por pessoa jurídica considerada ou declarada inapta, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no artigo 61, da Lei nº. 8.981, de 1995.

MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (arts. 131 e 332 do C. P. C. e art. 29 do Decreto nº. 70.235, de 1972).

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de contabilização de pagamentos, amparada em notas fiscais inidôneas.

TRIBUTO NÃO RECOLHIDO - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA EXIGIDA JUNTAMENTE COM O TRIBUTO - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais correspondentes. Sendo perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do artigo 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

Razões aditivas reconhecidas.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

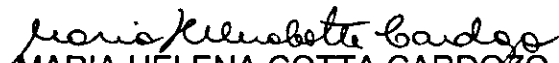


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
TOCANTINS AGRO AVÍCOLA S.A.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, CONHECER das razões aditivas apresentadas pela recorrente, vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento por irregularidades relativas ao MPF - Mandado de Procedimento Fiscal -, de nulidade da decisão de primeira instância e de decadência, todas argüidas pela recorrente. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 ABR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, MEIGAN SACK RODRIGUES, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Recurso nº. : 134.324
Recorrente : TOCANTINS AGRO AVÍCOLA S.A.

RELATÓRIO

TOCANTINS AGRO AVÍCOLA S.A., contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 33.411.265/0001-31, pessoa jurídica de direito privado com sede na cidade de Araguaína, Estado do Tocantins, localizada à BR 153, Quadra 131 – Distrito Industrial de Araguaína, jurisdicionada a DRF em Palmas - TO, inconformada com a decisão de primeira instância de fls. 1246/1263, prolatada pela Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1280/1315.

Contra a contribuinte foi lavrado, em 18/10/02, o Auto de Infração de Imposto de Renda na Fonte Sobre Pagamentos sem causa / Operação não comprovada, com ciência em 28/10/02, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 46.878.407,44 (padrão monetário da época do lançamento), a título de Imposto de Renda na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo aos fatos geradores ocorridos nos anos de 1997 a 2000.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde se constatou falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada. Infração capitulada no artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal, autuantes, esclarecem, ainda, através do Relatório Fiscal de fls. 35/38, entre outros, os seguintes aspectos:

- que durante os trabalhos de fiscalização, um fato que imediatamente chamou a atenção foi que as empresas prestadoras de serviços e/ou fornecedoras de bens não ofereceram à tributação os valores constantes das notas fiscais emitidas. Estas notas fiscais, no valor de R\$ 27.389.574,00, foram contabilizadas na empresa fiscalizada como inversões fixas;

- que após esta constatação encaminhamos dois pedidos de diligência, um para a DRF/Fortaleza/CE que jurisdiciona as empresas EPEC LTDA – CNPJ 07.269.772/0001-72, ARTEMA LTDA – CNPJ 05.872.841/0001-02 e IANIC LTDA – CNPJ 07.258.569/0001-09, e outro para a DRF/Juazeiro do Norte-CE que jurisdiciona a empresa R. A CONSTRUÇÕES LTDA – CNPJ 01.893.641/0001-85 (fls. 222/227). Ao mesmo tempo também intimamos a fiscalizada a comprovar, por meio de cópias de cheques, ordens de pagamento ou outros documentos assemelhados, o efetivo pagamento às empresas em comento (fls. 309). Atendendo à intimação, no dia 02/01/02 a empresa limitou-se a entregar apenas os recibos de pagamentos das notas fiscais (fls. 311/480);

- que no dia 10/04/02 tomamos conhecimento do resultado da diligência fiscal efetuada pela DRF/Juazeiro do Norte – CE no que tange à empresa R. A Construções Ltda. (fls. 228/236). O Termo de Encerramento de Diligência é bem detalhado e vem inclusive acompanhado de uma fotografia do imóvel constante do endereço onde, supostamente, funcionava a empresa. Uma humilde residência. Uma empresa que, somente para a Tocantins Agro Avícola S/A, emitiu notas fiscais no valor de R\$ 11.939.878,01. Em síntese, pela diligência fiscal, ficou evidenciado que a empresa não existe de fato. Foi por este motivo que a fiscalizada não teve como comprovar o efetivo pagamento das notas fiscais, quando intimada;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- que em 28 de maio de 2002, através do memorando nº 147/2002/DRF/FOR/CE, foram também recebidos os Relatórios Fiscais referentes às empresas sob jurisdição da DRF/Fortaleza-CE (fls. 237/308). No mesmo sentido da diligência acima, as empresas encontravam-se fechadas, no Estado do Ceará não havia registro de saídas das mercadorias, não foi comprovado o recebimento dos valores constantes das notas fiscais, nem a capacidade financeira e operacional das empresas para realização de serviços de tal vulto. Em síntese, tais empresas também são inexistentes de fato. Acrescente-se que as três empresas juntas emitiram notas fiscais a Tocantins Agro Avícola S/A no valor de R\$ 15.449.696,00;

- que de posse desses dados já ficou caracterizado que os pagamentos efetuados pela fiscalizada às empresas diligenciadas foram pagamentos sem causa/operação não comprovada, conforme previsto no parágrafo 1º do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995. No entanto, visando esclarecer mais a situação, no dia 15/05/02 intimamos a empresa a apresentar os extratos das contas bancárias e aplicações financeiras (fls. 482);

- que o terceiro pedido de prorrogação da empresa para apresentação dos extratos, recebido nesta fiscalização no dia 09/08/02, foi indeferido e as instituições financeiras em que a empresa teve movimentação financeira foram regularmente intimadas a apresentá-los. Finalmente, no dia 14/08/02, a empresa protocolizou a entrega do extrato bancário da conta corrente do Banco da Amazônia S/A. Em contrapartida os sistemas de informação da Receita Federal acusavam que a empresa no período fiscalizado movimentou contas correntes em seis instituições financeiras diferentes;

- que de posse dos extratos bancários das outras instituições financeiras, após conferência por amostragem, pudemos constatar os seguintes fatos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- Localizamos dois pagamentos realizados no dia 16/10/98 nos valores de R\$ 1.205.000,00 e R\$ 599.000,00, contabilizados como adiantamentos para inversões fixas à R.A. Construções Ltda., a débito da conta adiantamento p/inversões fixas e a crédito da conta bancos c/movimento BASA. Na verdade, tais valores foram depositados na conta corrente nº 0920.003.2001-6 da Caixa Econômica Federal, cujo titular é a própria Tocantins Agro Avícola S/A (fls. 67/68). Com um detalhe importante: esses depósitos na C.E.F não foram contabilizados. Portanto, o dinheiro supostamente utilizado para pagar o fornecedor ficou na conta corrente, não contabilizada, da própria empresa;
- Constan três lançamentos a débito de caixa e a crédito de bancos conta movimento no dia 15/01/98, nos valores de R\$ 192.000,00, R\$ 1.330.000,00 e R\$ 850.000,00 (fls. 55/56). Na verdade, tais valores também foram depositados na mesma conta corrente da CEF sem contabilização desta operação (fls. 57/58). Desta forma o saldo da conta caixa ficou elevado (ficticiamente), possibilitando assim os posteriores pagamentos (fictícios) às empresas emissoras das notas fiscais, com os respectivos lançamentos a crédito da conta caixa e a débito nas contas de adiantamento p/inversões fixas;
- No dia 14/02/00 consta um crédito na conta caixa no valor de R\$ 1.678.671,00 referente a adiantamento p/inversões fixas – R. A Construções Ltda. O que possibilitou ao caixa ter suporte para fazer este pagamento foi à emissão de nove cheques da própria empresa, nesta mesma data, no valor total de R\$ 1.809.403,90, com lançamento a débito de caixa e a crédito de bancos c/movimento (fls. 76/79). No entanto, analisando os extratos bancários da empresa constata-se que desses nove cheques, seis foram depositados em outras contas correntes da própria empresa, também não contabilizadas. Três cheques nos valores de R\$ 500.000,00, R\$ 300.000,00 e R\$ 200.000,00 foram depositados no Banco BBV. Os outros cheques nos valores de R\$ 250.000,00, R\$ 250.000,00 e R\$ 178.000,00 foram depositados no BankBoston Ag. Fortaleza;
- Os lançamentos a débito de caixa nos dias 26/09/00 e 28/09/00 nos valores de R\$ 200.000,00 – DOC cf. ext. BASA, e R\$ 150.000,00 – rec. Cheque avulso BASA, respectivamente (fls. 89/93), na verdade referem-se a transferências de numerários da conta corrente da empresa no Banco BASA Ag. Araguaína para conta corrente do banco BBV, de titularidade da própria empresa e também não contabilizada;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- Da mesma forma do item acima, o lançamento no valor de R\$ 310.000,00 no dia 23/10/00, a débito de caixa e a crédito de bancos c/movimento BASA, na verdade refere-se à transferência deste numerário da conta corrente do BASA para a conta corrente da empresa no banco BBV acima identificada (fls. 95/98);

- que outro fato que merece destaque são as declarações de rendimentos apresentadas pelas empresas que emitiram as notas fiscais fraudulentas para a Tocantins Agroavícola S/A. A empresa ARTEMA – Art. Met. Ltda. emitiu notas fiscais no valor de R\$ 5.422.923,08 no ano de 1997 e informou na declaração de rendimentos receita bruta total de R\$ 899.217,62 (fls. 99/104). A EPEC – Est. Proj. Const. Ltda. emitiu notas fiscais no valor de R\$ 8.560.026,41 nos anos de 1997 e 1998 e informou nas declarações de rendimentos receita bruta igual a zero (fls. 105/114). A empresa R. A Const. Ltda. emitiu notas fiscais no valor de R\$ 11.939.878,01 nos anos de 1998 a 2000 e informou nas declarações de rendimentos receita bruta igual a zero no ano de 1997, declaração inativa no ano de 1998, receita bruta de R\$ 88.345,28 no ano de 1999 e foi omissa de declaração no ano de 2000 (fls. 115/123). Finalmente, a IANIC Imp. Avic. Ltda. emitiu notas fiscais no valor de R\$ 3.381.670,00 no ano de 2000 e foi omissa de declaração de rendimentos neste período (fls. 124);

- que, portanto, diante de todos fatos expostos, tendo em vista a não comprovação dos serviços prestados e/ou entrega das mercadorias pelas empresas emissoras das notas fiscais, como também a não comprovação do efetivo pagamento por parte da Tocantins, e por serem as empresas diligenciadas inexistentes de fato, não possuírem capacidade financeira e operacional para realização de serviços/venda de mercadorias de tal vulto, além de terem emitido documentação INIDÔNEA para lastrear as operações, sem validade para fins fiscais, consideram-se todos os pagamentos efetuados pela Tocantins às empresas diligenciadas pelas Delegacias da Receita Federal e Fortaleza e Juazeiro do Norte – CE, como pagamentos sem causa, sem a devida comprovação da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

veracidade das transações, caracterizando-se como evidente o intuito de fraude nas operações realizadas, no sentido de acobertar os reais beneficiários dos pagamentos, devendo portanto ser procedida a tributação exclusivamente na fonte dos referidos valores, à alíquota de 35%, com reajustamento da base de cálculo, considerando-se como vencido o imposto de renda retido na fonte no dia do pagamento das referidas importâncias, como multa de ofício majorada de 150% pela presença de evidente intuito de fraude.

Em sua peça impugnatória de fls. 688/714, instruída pelos documentos de fls. 715/1243, apresentada, tempestivamente em 26/11/02, a contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a impugnante é empresa privada organizada para desenvolver empreendimento econômico voltado para exploração industrial da avicultura. Para a viabilização de sua implantação, teve seu projeto econômico aprovado pela Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia, deferindo-lhe colaboração financeira e isenção do imposto de renda, na forma prevista no art. 23 do decreto nº 756/69 e alterações posteriores;

- que no curso de suas operações, a Fiscalização constatou que notas fiscais referentes à prestação de serviços e fornecimento de bens somavam R\$ 27.389.574,00, que foram contabilizados na Impugnante como inversões fixas. Todavia, apurou-se também que os respectivos fornecedores desses bens e serviços não ofereceram os valores constantes das notas fiscais à tributação;

- que, em preliminar, a ocorrência da decadência, tratando-se de incidência do imposto de renda na fonte, cujo fato gerador é instantâneo, o termo final do prazo quinquenal de decadência será o da data em que se materializou a ciência do lançamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

ex officio, 28 de outubro de 2002. Vale dizer, que os fatos geradores cuja ocorrência foi imputada à impugnante, concretamente, os identificados entre 03 de junho de 1997 e 1º de outubro do mesmo ano, estão submetidos à decadência e, portanto, impossibilitados de fazerem surgir o crédito tributário, por força do disposto no art. 150 e seus parágrafos do Código Tributário Nacional;

- que certo que se poderá alegar que o § 4º do referido art. 150, que fixa o prazo da homologação do lançamento tácito e, por consequência o da decadência, exclui os casos de dolo, fraude e simulação;

- que como o referido lançamento considera aplicável a penalidade agravada inscrita no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, referente aos casos em que tenha havido evidente intuito de fraude, a impugnante considera inexistente a fraude, o que mostrará adiante, quando abordar especificamente a inadequação da aplicação dessa multa;

- que o tipo infracional descrito no citado dispositivo exige seja identificado o pagamento efetuado ou a entrega de recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares;

- que ao longo das peças que compõem o lançamento ex officio a Fiscalização não logra individualizar o recebimento de pagamentos por terceiros ou componentes da direção ou do quadro social da impugnante, ou qualquer entrega de recursos a estas pessoas. É frágil o enquadramento pois falta identificar os beneficiários de desvios de recursos;

- que os rastreamentos dos cheques destinados a saldar os compromissos da impugnante, relativos a fornecimento de mercadorias ou prestação de serviços, referidos nas notas fiscais selecionadas pela Fiscalização, quando não apropriados diretamente pelas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

empresas emitentes do documento fiscal, foram, como apurado pela Fiscalização, depositados em conta-corrente da própria impugnante;

- que não se trata, no caso, de nenhum artifício para dissimular a real operação. É que, como já mencionado nas diligências, as referidas empresas fornecedoras têm sede em local diverso da sede da impugnante;

- que o que surge claro do trabalho da Fiscalização nessa matéria é que não foi determinado terceiro ou membro do quadro social da impugnante, como beneficiário do pagamento ou recebimento dos cheques utilizados pela Fiscalização como correspondendo aos fatos geradores previstos no § 1º do art. 674, do RIR/99;

- que quanto à ausência das circunstâncias necessárias à configuração integral do tipo infracional – falta de comprovação da operação ou a sua causa. Nessa área, o tipo infracional exige seja configurado para a prática da infração um dos seus elementos ou a concomitância dos dois – falta de comprovação da operação ou a ausência de causa;

- que de qualquer forma, par clareza e segurança da pretensão fiscal, que deve ser apoiada na legalidade, há de ser preciso no lançamento ex officio o que efetivamente se considera ter-se materializado, seja um dessas fatos ou os dois, mas de qualquer forma a situação infracional tem de ser individualizada. Não se pode é, em relação às dezenas de fatos elencados, ficar na generalidade de se considerar ocorrente uma das duas situações ou o seu conjunto, sem que se precise afinal qual delas ocorreu;

- que é fato elementar, na ação da fiscalização, de que as suas alegações, para embasamento de exigência tributária a ser exercida no lançamento, têm necessariamente de ser provadas. É uma decorrência do princípio da legalidade em matéria tributária;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- que a propósito deste lançamento a Fiscalização utilizou a seguinte construção lógica. Nas suas averiguações, seja por diligência, seja por conclusões próprias, constatou que as quatro empresas nas pesquisas realizadas nas sedes das empresas revelaram insuficiência e precariedade das instalações operativas, o que levou à conclusão de que os documentos fiscais emitidos eram vazios, pois não correspondiam ao que estava explicitado neles. Em suma, não teria havido a prestação de serviços ou o fornecimento dos bens mencionados;

- que nada provou a Fiscalização de substancial em apoio do lançamento que realizou. O que fez foi, com base em indícios, realizar ilações não autorizadas pelo direito tributário. Aliás, errou-se inclusive o foco de sua ação. Se as empresas diligenciadas receberam os recursos pagos pela impugnante pelos bens e serviços fornecidos e elas não submeteram o resultado econômico do qual ofereceram os respectivos recibos, obtido a tributação, elas é que fazem jus à visita da Fiscalização, e não quem pagou corretamente pelo que necessitava e tem comprovação adequada a provar tal providências;

- que marcante deficiência das apurações, conclusões e lançamento ex officio da Fiscalização é a de ter considerado todos os fornecimentos e prestações de serviços realizados pelas quatro fornecedoras diligenciadas como inidôneos, técnica, operacional e tributariamente. Assim, interditou todas as quantias mencionadas nas notas fiscais emitidas por elas, como se fossem vazias, e os recursos correspondentes, desviados para outros fins;

- que a SUDAM, no período relativo à exigência tributária ora impugnada realizou várias fiscalizações detalhadas na impugnante, acompanhando a evolução do projeto, assinalando suas características e avanços;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- que quanto à capacidade de as empresas diligenciadas fornecerem bens ou prestarem serviços, tem-se que as diligências, cujas conclusões embasaram o lançamento ex officio, foram feitas em meados de 2002. Em época de crise, como a atual, alguns anos podem mudar a vida econômica das empresas. Para melhor ou para pior,

- que quanto a EPEC – Estudos, Projetos e Construções, a empresa é descrita no Relatório Fiscal, com base na diligência realizada em 15 de maio de 2002. É apresentada como inoperante, sem cumprir as obrigações tributárias, não tendo seus responsáveis nada esclarecido acerca das suas relações comerciais com a impugnante, eis que não responderam ao pedido de informações que lhe foram solicitadas;

- que no anexo V, além dos dois contratos de prestação de serviços realizados em 1997, - estudos topográficos, medição, movimentação de terras, instalações elétricas, construção de galpões, caixa d'água – estão juntados vários documentos – certidões e declarações – obtidos, à época da contratação (1997);

- que quanto a IANIC – Implementos Avícolas do Nordeste, Indústria e Comércio Ltda e Artema Artefatos de Metais Ltda., tem-se que IANIC foi incumbida de fornecer à impugnante silos, máquina de incubação, lava-jato e carros para distribuição de ração; com referência a Artema, no Anexo VII, consta cópia do livro razão, com lançamento contábil da nota fiscal de fornecimento de gaiolas especializadas (gaiola pinteiro 3.000, de recria 15.000 e de postura 75.000), bem como o recibo de quitação do preço desses bens;

- que quanto a R A Construções Ltda., tem-se que os documentos que integram o Anexo VIII mostram que a época do início da prestação de serviços e realização de obras para a impugnante foram obtidas certidões e declarações que provocam o funcionamento regular da empresa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- que a impugnante jamais manifestou a intenção de assumir o ônus do IRRF como previsto no citado dispositivo. Principalmente por dispor de isenção do imposto de renda, conforme provado mediante as Resoluções SUDAM, integrantes do Anexo II. Finalmente, é inaplicável à impugnante o dispositivo de incidência do IRRF, como tem sido exposto ao longo dessa petição, eis que os fatos ocorridos não se adequam ao tipo infracional descrito no § 1º do art. 674 do RIR/99;

- que a multa agravada imposta à impetrante baseia-se no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96. O citado dispositivo exige, para a qualificação dessa elevada penalidade, que tenha havido no caso submetido a essa multa "evidente intuito de fraude";

- que a fraude não pode ser imputada à impugnante exatamente por ela ser titular de isenção do imposto de renda, como detentora do projeto aprovado pela SUDAM, como já exposto. Não há imposto, nessa situação, a evitar.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pela impugnante, a Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que inicialmente, cumpre ressaltar, que a isenção do imposto sobre a renda da pessoa jurídica prevista no art. 23 do Decreto nº 756/69, não exime a autuada da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre os pagamentos de rendimentos a favor de pessoas físicas ou jurídicas;

- que vale consignar inicialmente que, nos pagamentos sujeitos ao IRRF, a lei atribui à fonte pagadora a obrigação de apurar, reter e recolher o imposto de renda retido na fonte. Na espécie, o IRRF seria devido exclusivamente na fonte. Essa modalidade de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

auto lançamento, também chamada de lançamento por homologação, encontra-se previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional;

- que na situação versada nos autos, não há que se falar em homologação, pela inexistência de pagamentos. Também, in casu, inaplicável o art. 150, § 4º, em razão do evidente intuito de fraude ou simulação, caracterizado pela utilização de notas fiscais inidôneas para acobertar pagamentos sem causa a beneficiários não identificados, e, também, porque os pagamentos não beneficiaram os emitentes das notas em função da sistemática da emissão dos cheques (em nome da própria empresa e sacados por esta), conforme demonstrado nos autos;

- que assim, afastadas as hipóteses da contagem do prazo decadencial consoante o art. 150 do Código Tributário Nacional, deve ser aplicada à regra estabelecida no art. 173, I, do mesmo diploma legal;

- que na espécie, os primeiros fatos geradores ocorreram a partir do mês de junho do ano-calendário 1997. Daí, o lançamento já poderia ter sido efetuado em 1997, a partir da data de ocorrência dos fatos geradores. Destarte, a contagem do prazo decadencial (cinco anos) se inicia em 01/01/98 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado), encerrando a sua contagem para se constituir o crédito tributário em 31/12/2002, conforme prevê o art. 173, I, do CTN. Logo, tendo o auto de infração se concretizado em 28/10/02, com a ciência da contribuinte, portanto, dentro do prazo previsto para o lançamento, não se operou a decadência, não merecendo, pois, ser acolhida a preliminar suscitada na peça impugnatória;

- que a exigência fiscal formalizada no auto de infração, encontra-se fundamentada no art. 674, § 1º, do RIR/99 que regulamentou o art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- que o dispositivo legal anteriormente mencionado engloba duas ordens de comportamento, quais sejam, o pagamento a beneficiário não identificado ou sem comprovação da operação ou sua causa. Em ambos está patente que a lei confere ao sujeito passivo o ônus da prova dos registros referentes às transações efetuadas, uma vez que é a este que se solicita à identificação do beneficiário ou a comprovação da operação ou da sua causa. Portanto, sob estes parâmetros deverá se dar à análise do presente caso;

- que os fundamentos fáticos jurídicos da infração foram consignados no auto de infração e, principalmente, no Relatório Fiscal (fls. 35/38);

- que os argumentos da autuada quanto à carência de indícios suficientes da ocorrência de pagamentos a beneficiários não identificados não se conformam ao processo em exame, pois, nele os fatos que ensejaram a qualificação como pagamentos desprovidos de identificação dos registros contábeis que consignam como beneficiários as empresas EPC Engenharia Ltda., Mecanizadora Itapeva Ltda. e Assyst – Assessoria, Serviços e Representações Ltda., encontram-se perfeitamente demonstrados e comprovados, consoante explicitado a seguir;

- que a empresa autuada contabilizou saídas de recursos sob a forma de pagamento de adiantamento para inversões ou quitação de valores de notas fiscais e recibos (Vol. II), em favor das empresas EPEC Ltda; ARTEMA Ltda; IANIC Ltda; e RA Construções Ltda; de acordo com o Demonstrativo de Pagamentos (fls. 39/42), cujos dados são comprovados pelos lançamentos contábeis efetuados nos livros Diário, Razão e nas cópias de cheques e extratos bancários, documentos de fls. 43 a 98;

- que os dados utilizados pelos autuantes, foram colhidos na contabilidade da empresa, em pesquisas realizadas em sistemas de controle da Receita Federal (fls.99 a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

124) diligências fiscais nos endereços informados como sendo das supostas empresas prestadoras de serviços e depoimentos de pessoas relacionadas aos eventos sob exame (fls. 222/249), formam, em seu conjunto, os elementos necessários e suficientes à comprovação de que as referidas saídas de numerário não poderiam ser classificadas como pagamentos às empresas identificadas nos documentos e na contabilidade da autuada, mas como pagamentos outros cuja causa e finalidade a reclamante não logrou sequer justificar;

- que a autuada não contraditou as provas dos autos, circunscrevendo-se a negativa genérica, afirmando que as presunções devem “fundar-se em indícios” e que “foram os egressos de valias considerados pagamentos a beneficiários não identificados ... sem que se tivesse certeza de que, em efetivo ocorreram pagamentos a terceiros não identificados”;

- que é a própria escrituração da autuada que fornece a certeza a que se refere, isto é, as provas da efetiva realização de tais pagamentos, porquanto nela se encontram perfeitamente identificadas às saídas dos recursos na datas e valores correspondentes. Quanto à identificação dos beneficiários de tais pagamentos, constante da contabilidade, das notas fiscais e dos recibos (vol II), essa não foi aceita pelos autuantes pelas razões descritas no auto de infração;

- que a contribuinte não refutou qualquer dessas razões e, em nenhum momento no decorrer do processo, procurou produzir provas da efetividade das operações desqualificadas pela fiscalização, denotando, assim, haver acolhido implicitamente os motivos que ensejaram a lavratura do auto de infração;

- que, por outro lado, a empresa autuada pretende elidir-se da infração que lhe foi imputada, a qual consistiu na falta de recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada, descrita à fls. 14, sob



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

o argumento de que o(s) serviço(s), e aquisição de mercadorias/bens fora(m) efetivamente prestado/adquirido pela(s) empresa(s) contratada(s), procurando comprovar a causa dos pagamentos mediante os mais diversos argumentos;

- que além do descrito no Relatório Fiscal de fls. 35/38, no tocante a empresa EPEC – Estudos e Projetos e Construções Ltda, consta nos autos (fls. 249) informação da Prefeitura Municipal da cidade de Madalena – CE, que essa empresa não existe no endereço constante das notas fiscais. Por sua vez, no documento de fls. 283, a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará informa que as notas fiscais em comento não saíram daquele Estado;

- que pelo explicitado e por todo o conjunto de provas carreado aos autos, restam sobejamente demonstradas as infrações apontadas na denúncia fiscal, tornando-se pois desprocedendo expender qualquer outra argumentação nesse mesmo sentido. Destarte as alegações da interessada, na síntese, constante no “item IV do mérito, subitens I, II, III, V e VIII”, são improcedentes, porque desprovidas de qualquer suporte fático que se possa contrapor aos argumentos e provas elencadas pelos autuantes;

- que quanto aos itens I, IV, VII e outros registros da requerente, quando diz que a fiscalização, autuou com base em presunções e ilações é mister consignar que, no caso, objeto da lide, não se discute os fatos demonstrados e comprovados pela contribuinte, mas o destino dos recursos transferidos da empresa;

- que por outro lado, esse assunto referenciado pela impugnante como “presunção”, mas que na realidade, na espécie, se configura como técnica de auditoria fiscal, já mereceu amplo debate jurídico-tributário em inúmeras decisões na esfera administrativa e judicial que proporcionaram copiosa e farta jurisprudência, principalmente administrativa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- que nesses casos, como o objeto da lide, o cerne da questão é se, primeiro, há necessidade de se provar para quem foi enviado o recurso, para que daí, então, seja permitido à autoridade tributar as importâncias quando não for comprovada a operação ou a causa dos pagamentos;

- que se fazendo, uma interpretação puramente literal do art. 674, parágrafo 1º, do RIR/99, a primeira vista, parece necessário ao Fisco provar, por indícios, que houve a entrega de recursos aos sócios ou a terceiros para que depois possa ele quantificar esses valores, utilizando-se da presunção legal de que esse "quantum" corresponde ao valor das operações não comprovadas ou dos pagamentos sem causa. Entretanto, não parece ter sido esta a "mens legis". Na verdade, não há como provar por indícios um fato sem, para tanto, lançar-lhe mão de uma presunção, seja ela "legis" ou "hominis". O indício, por si só, nada prova. Ele é apenas um fato, fácil de ser provado, a partir do qual, por ilação, se deduz a existência de um outro fato encoberto e difícil de se provar diretamente;

- que a presunção é justamente essa ilação mental entre o fato indiciário e o fato que se pretende provar. O indício e a presunção são partes de um mesmo expediente probatório, são como duas faces de uma mesma moeda. Não faz sentido separá-los: primeiro provar por indícios, sem uso de qualquer presunção, a entrega de numerários aos sócios ou terceiros para, em seguida, aplicar-se à presunção. Não pode ser este o sentido da norma em exame;

- que mister se faz, ainda, esclarecer que os requisitos à tributação enumerados não são cumulativos, mas sim que basta a falta de um deles (não recebimento dos numerários pelas emitentes das notas fiscais) para que seja autorizada pela lei a presunção e caracterização da infração;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- que a requerente não logrou comprovar, até o momento da sua impugnação, tanto quanto a efetiva prestação de serviços e/ou fornecimento de mercadorias, bem como a entrega dos recursos àquelas, assim, o ônus da prova lhe é transferido. Cabe a interessada todas as providências relativas às provas do destino dos recursos;

- que na pendência, o expediente "absurdo" sob o ponto de vista, comercial, contábil e tributário, usado pela empresa de emitir os cheques que se destinariam ao pagamento das supostas emitentes das notas em seu próprio nome e por ela sacados nos bancos, ou mesmo quando emitidas em nome das empresas fornecedoras, porém depositados em contas correntes na Caixa Econômica Federal, dela autuada, conforme consignado pelos autuantes nos itens "1 a 5" letra "g", ratifico, são elementos probantes mais do que suficientes para comprovar que os recursos tiveram como destino beneficiários não identificados. Esse fato, por si só, não deixa qualquer margem de dúvida quanto à existência da infração, inclusive, quiçá, mesmo havendo a prova da efetiva prestação dos serviços e entrega de mercadorias. O que não ocorreu neste processo;

- que ademais, como se observa, o citado preceito legal prevê a hipótese de incidência do imposto de renda retido, exclusivamente na fonte, sobre os pagamentos a beneficiários não identificados/sem causa, considerando-se esses pagamentos como rendimento líquido do beneficiário não identificado. Isso não significa que a autuada auferiu qualquer rendimento, mas o que a lei presume como fonte de rendimentos cuja tributação o fisco é incapaz de controlar, em face do desconhecimento dos beneficiários. Desta feita, para evitar que ditos rendimentos sejam evadidos da tributação, o legislador os submeteu à tributação exclusiva na fonte;

- que nunca é demais ratificar que é pacífico o entendimento na doutrina de que a norma inserta no art. 674 e parágrafos também se aplicaria aos casos em que,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

embora provada a efetiva aquisição de bens, direitos e mercadorias ou que os serviços foram efetivamente prestados (causa), o beneficiário do pagamento não é aquele identificado nos documentos (pagamento a beneficiário não identificado);

- que desse modo, ainda que os serviços tivessem sido prestados pelas empresas contratadas, mesmo assim, a infração estaria configurada, pois os pagamentos por ela (autuada) efetuados (repassados a terceiros) configuram a hipótese prevista no dispositivo legal retromencionado;

- que em face do que foi transcrito nas peças dos autos, relatado e argumentado, a infração deve ser mantida em sua totalidade inclusive com a multa agravada para 150%, eis que no caso ficou caracterizada a ação dolosa e fraudulenta da empresa autuada, conforme demonstrado no relatório Fiscal. Ademais, a documentação acostada aos autos pela reclamante, não deu suporte aos argumentos de defesa tendentes a ilidir as robustas provas trazidas pelos autuantes como arrimo da denúncia fiscal;

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

Ementa: PAGAMENTOS SEM CAUSA A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS

Sujeitam-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, á alíquota de 35%, todos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiário(s) não identificado(s).

DECADÊNCIA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Na contagem do prazo decadencial não se aplica o art. 150 do C.T.N., se nas infrações imputadas ao sujeito passivo estiver configurado o evidente intuito de fraude. Nessa hipótese, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário é contado a partir do 1º dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado. No caso versado nos autos, IRRF, o Fisco poderia apurar a infração e efetuar o lançamento no próprio ano-calendário (1997), logo, a contagem do prazo iniciou-se em 01/01/1998.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%) – NOTAS FISCAIS “FRIAS”.

Constatada a contabilização de pagamentos, amparada em notas fiscais comprovadamente inidôneas, e, ainda, não tendo havido a identificação dos beneficiários dos pagamentos, mormente no caso, em que ficou comprovado que a emissão dos cheques foram emitidos em nome da impugnante e por esta sacados n(s) banco(s). Correta aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150% por evidente intuito de fraude.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 14/01/03, conforme Termo constante às fls. 1265/1270, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (07/02/03), o recurso voluntário de fls. 1280/1315, instruído pelos documentos de fls. 1316/1561, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a decisão da Delegacia de Julgamento inova em relação ao fato gerador atribuído à recorrente. Enquanto o lançamento ex-officio fundamenta-se no parágrafo primeiro do art. 674 do RIR/99, a referida decisão baseia-se na fusão do caput e do parágrafo primeiro, ambos instituidores de fatos geradores in abstracto ou hipóteses de incidência diversos. O que têm de comum é constituírem fato gerador do imposto de renda incidente na fonte, terem o mesmo responsável, a mesma alíquota e base de cálculo. Todavia, o aspecto material do fato gerador é distinto. No caput do art. 674 e “todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado;” no parágrafo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

primeiro são “os pagamento efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionista ou titulares, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa.”

- que nula, portanto, a decisão de primeiro grau, na parte inovadora, eis que atenta contra a garantia do devido processo legal, o direito de ampla defesa do contribuinte, eis que ele se defendeu de enquadramento legal determinado, decidindo todavia, o julgador ser aplicável outro dispositivo, chegando a afirmar que o aspecto material dos fatos geradores, dos quais fez uma mescla não eram cumulativos: pagamentos a beneficiário não identificado, ou pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, quando não for comprovada a operação ou sua causa;

- que a decisão recorrida não atribuiu nenhum valor probante à documentação apresentada que demonstra a prestação dos serviços contratados e fornecimentos dos bens adquiridos. Este recurso vai renovar as alegações e comprovações já realizadas na impugnação, quanto à matéria de fato, para demonstrar que as operações mencionadas nas notas fiscais e enumeradas nos contratos são efetivas e reais. Os pagamentos realizados foram recebidos pelos prestadores de serviço e fornecedores de bens, dada a respectiva quitação desses pagamentos mediante os adequados recibos;

- que, em preliminar, renova-se seja reconhecida à decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 28 de outubro de 1997.

Consta às fls. 1275/1279, documentos pertencentes ao arrolamento de bens e direitos, objetivando o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 25/05/98, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Na Sessão de Julgamento de 13 de agosto de 2003, levando em conta a anexação das declarações de fls. 1530 e 1545 (na verdade fls. 1544), bem como da alegação da suplicante de que todos os recursos que saíram da empresa foram repassados para beneficiários identificados, sintetizado na sua extensa peça recursal, onde, entre suas considerações de mérito, buscou, mais do que tudo apontar iliquidez e incerteza do lançamento, em confronto com o princípio da verdade material, mais uma vez indicou, como sempre verberou, para a circunstância de que os valores se destinaram a beneficiários plenamente identificados, já que se tratava de empresa com projeto na SUDAM e que os valores questionados se destinaram a aplicações em bens do Ativo, reforçado pela juntada, na fase recursal, dos documentos de fls. 1318 a 1558, resolveram os Membros desta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a Repartição Lançadora tome as seguintes providências:

1 – Examine a documentação apresentada, manifestando-se quanto à comprovação ou não “da operação ou causa” que deu origem à saída destes recursos da empresa. Se for o caso, a autoridade lançadora deverá quantificar os valores que entende houver sido justificado “a operação ou causa”, de acordo com os fatos geradores do imposto de renda na fonte lançado;

2 – Realização de diligências na sede da empresa com o objetivo de identificar a real existência dos bens/serviços questionados;

3 – Realização de demais diligências julgadas necessárias para formação de convencimento;

4 – Que a fiscalização se manifeste, em relatório circunstanciado, sobre a identificação dos bens/serviços existentes, sobre os documentos e esclarecimentos prestados, dando-se vista a recorrente, com prazo de 30 (trinta) dias para se pronunciar,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

querendo. Após vencido o prazo, os autos deverão retornar a esta Câmara para inclusão em pauta de julgamento.

Em 12 de março de 2004, através do Relatório de Diligência Fiscal de fls. 1723/1728, a Autoridade Lançadora manifesta-se sobre a diligência solicitada, esclarecendo, entre outros os seguintes aspectos:

- que de início faz-se necessário esclarecer que esta fiscalização concorda com a existência física das instalações a empresa Tocantins Agro Avícola S/A, conforme amplamente demonstrado pela empresa em sua impugnação, mediante fotografias do empreendimento às fls. 766/797. As instalações aí retratadas são de nosso conhecimento e já estivemos no local quando dos procedimentos de fiscalização. Que não parem dúvidas quanto a esta questão. Entretanto, o lançamento não teve conexão com a existência física ou não dos bens e instalações da empresa. O que não se sabe é quem executou os serviços, quem forneceu os bens e, também não menos importante, quais os valores das operações. Até porque, como exemplo, nesses empreendimentos existem os itens de estudos topográficos, medição, alinhamento, desmatamento, terraplanagem, movimentação de terras, etc. (fls. 324, 334). Mesmo que se cheque à conclusão de que seja possível se mensurar o quanto foi gasto nessas operações, não faria diferença no presente lançamento, conforme demonstraremos na seqüência, e conforme já ficou provado no auto de infração;

- que a contabilidade da empresa foi elaborada de forma a acobertar os reais beneficiários dos pagamentos. Por isso o objeto do presente lançamento (fls. 11/42) foi pagamento sem causa/operação não comprovada, com a contabilização de notas fiscais de favor, emitidas para que a empresa beneficiária da SUDAM comprovasse a aplicação de recursos no empreendimento aprovado. Portanto, as fraudes praticadas e as simulações estão concentradas na contabilidade e perduram do início ao fim do período auditado. No desenrolar deste relatório vamos demonstrar com clareza as irregularidades, apresentando



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

as respectivas provas, em adição a todas as outras já apresentadas no auto de infração. As provas são inequívocas e não deixam margem a dúvidas. Demonstraremos também que a recorrente, na sua inglória tentativa de produzir provas e argumentos a seus favor, cada vez mais se complica e seus argumentos e provas voltam-se contra ela mesma, deixando-a a desnudo;

- que os relatórios das fiscalizações realizadas pela SUDAM (fls.921 e 947) determinam como primeira exigência a seguinte: "Que os pagamentos pela aquisição de bens e/ou serviços, sejam efetuados com cheques nominais ao executor/fornecedor, e no valor correspondente à Nota Fiscal emitida, inclusive, cópias autenticadas dos referidos cheques deverão ser entregues às equipes técnicas, por ocasião das visitas de acompanhamento. O mesmo procedimento deverá ser adotado com relação aos adiantamentos concedidos. Que seja dado conhecimento desta exigência ao responsável pela escrita contábil da empresa";

- que a empresa, para simular os pagamentos dos bens e/ou serviços aos supostos fornecedores/prestadores desses bens e/ou serviços utilizava-se da conta caixa em vez da conta bancos, com emissão de cheque nominal. Esse artifício visava a ocultar os reais beneficiários dos pagamentos, já que pelos microfilmes dos cheques chegar-se-ia aos destinatários finais dos recursos. Porém, o saldo de caixa da empresa era fictício, e desta forma, não suportava os pagamentos. A título de exemplo citamos os itens 1 a 5 do auto de infração (fls. 36/37). A empresa transferiu os recursos para as outras contas correntes não contabilizadas, debitando indevidamente a conta caixa para, no momento oportuno, escriturar os pagamentos as empresa inexistentes de fato. No entanto, a recorrente encontrou uma fórmula simples para cumprir a exigência da SUDAM e ao mesmo tempo continuar simulando os pagamentos. Os cheques eram emitidos em nome do suposto fornecedor/prestador de serviços, que os endossava, sendo em seguida descontados e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

depositados na mesma conta corrente da Tocantins Agroavícola. Nos parágrafos seguintes estamos exemplificando esses fatos;

- que visando provar os respectivos pagamentos às empresas prestadoras/fornecedoras dos serviços/produtos, às fls. 1311/1312 a recorrente exemplifica três cheques recebidos pela IANIC, nos valores de R\$ 910.005,00, R\$ 800.000,00 e R\$ 459.999,00, emitidos em, respectivamente, 04/09/2000, 28/08/2000 e 03/07/2000. às fls. 1547/1558 apresenta cópias dos referidos cheques nominais à empresa, extratos de contas correntes comprovando os pagamentos dos cheques, notas fiscais e recibos de quitação. Parando por aí restaria provado o efetivo pagamento. Até então a empresa não havia apresentado nenhuma prova de suas alegações. Ocorre que, da forma como apresentada à documentação, poderia até ter induzido o julgador a erro. Outrossim, continuemos a partir do ponto em que a recorrente parou;

- que pelos sistemas de informações da Receita Federal, alimentados pelas declarações da CPMF apresentadas pelas instituições financeiras, a IANIC teve uma ínfima movimentação financeira, e apenas no ano de 1997 (fls. 1596/1598). Conforme demonstrado no auto de infração (fls. 42) foram contabilizados R\$ 3.381.670,00 de pagamentos realizados pela autuada no ano de 2000. Somente os três exemplificados acima somam R\$ 2.170.000,00. Ora, como pode uma empresa receber mais de 3 milhões de Reais e sua movimentação financeira ser zero? Porém, além desta forte evidência, esta fiscalização está apresentado mais provas inequívocas, em adição às outras já apresentadas quanto da autuação. Continuemos com a análise do caso;

- que no dossiê de fiscalização da empresa dispúnhamos de microfilmes desses cheques. Isto porque na requisição de informações financeiras de nº 19/2002, solicitamos microfilmagem de uma lista de cheques, dentre eles, constam os três (fls. 502/505). Analisando-os (fls. 1599/1605) podemos constatar que os mesmos foram



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

endossados pela IANIC e foram depositados na própria conta nº 070219-4 do BASA da Tocantins Agroavícola, exatamente na mesma data. Esses depósitos foram registrados no extrato bancário como depósitos em dinheiro. Portanto, foram sacados e depositados na mesma conta, no mesmo dia. E para não coincidirem exatamente os valores, alguns deles foram efetuados com valores quase idênticos. O cheque de R\$ 910.005,00 gerou o depósito de R\$ 911.000,00 (fls. 1.599/1601), o de R\$ 800.000,00 gerou um depósito de R\$ 801.500,00 (fls. 1602/1603). O cheque de R\$ 459.999,00 foi descontado no dia 03/07/2000 juntamente com outros quatro nos valores de R\$ 250.000,00, R\$ 190.000,00, R\$ 130.000,00 e R\$ 108.000,00 (fls. 1604/1609), perfazendo juntos o valor de R\$ 1.137.999,00, dando origem aos depósitos de R\$ 682.688,37, quatro de R\$ 113.793,26 e um de R\$ 137,59, que juntos perfazem os mesmos R\$ 1.137.999,00. Observa-se que os microfilmes dos cheques e os extratos não deixam dúvidas que eles foram depositados na mesma conta corrente e no mesmo dia. Tomando-se como exemplo o extrato de fls. 1602, o saldo da conta corrente no dia 28/08/2000 era de R\$ 57.279,00. Após o depósito de R\$ 801.500,00 (R\$ 800.000,00) do cheque de fls. 1603 mais R\$ 1.500,00) e o saque do mesmo cheque de fls. 1603 no valor de R\$ 800.000,00, o saldo da conta passou para R\$ 58.779,00. Constata-se, portanto, que de concreto, o único fato que houve nesse exemplo foi o depósito em dinheiro de R\$ 1.500,00. Desta forma a empresa simulou os pagamentos ao suposto fornecedor/prestador de serviços, ao mesmo tempo atendendo rigorosamente à exigência número 1 da fiscalização da SUDAM (fls. 921 e 947), e agora ainda tentou induzir o julgador a erro;

- que o anexo V da peça recursal da empresa (fls. 1546) foi intitulado como "Exemplo de operações com recursos depositados em conta corrente da Caixa Econômica, no Ceará, pagos a IANIC". Ao que parece está se referindo à propalada "transferência intrafirma de numerário, embora com contabilização inadequada" à qual faz menção em sua peça impugnatória. É lógico que esse argumento por ela utilizado dispensa qualquer comentário de nossa parte. No entanto, para todos os efeitos estamos apensando o extrato



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

da conta corrente da CEF do período para demonstra que àquela época não houve movimentação na referida conta (fls. 1610/1614);

- que quanto a RA Construções, foram contabilizados R\$ 11.939.878,01 de pagamentos realizados pela autuada no período de jun/1998 a fev/2000 (fls. 39/42). Pelos sistemas de informações da Receita Federal (fls. 1615/1621), a mesma teve de movimentação financeira nesse período o valor total de R\$ 341.633,98. Até que pelo porte de suas instalações (fls. 236) essa empresa movimentou muito dinheiro. Causa muita estranheza uma empresa receber cerca de doze milhões de Reais e ter uma movimentação financeira em torno de trezentos e quarenta mil. Dizer que recebeu uma quantia desta em dinheiro foge a todos os limites do bom senso. Até porque o saldo de caixa da recorrente era fictício e não suportava tais pagamentos;

- que para a ARTEMA foram contabilizados R\$ 3.534.000,00 de pagamentos em junho/97 (fls. 39). Nos sistemas de informações da Receita Federal constam apenas R\$ 19,97 de movimentação nesse mês. Para todo o período que consta movimentação financeira para essa suposta empresa (1997 e 1998) o valor total movimentado foi de apenas R\$ 135.103,00 (fls. 1622/1626);

- que em relação a EPEC constam contabilizados R\$ 8.560.025,87 de pagamentos efetuados em alguns meses compreendidos entre out/97 e jun/98 (fls. 39). Nos sistemas de informações da Receita Federal constam R\$ 361.535,00 de movimentação financeira no mesmo período (fls. 1627/1632). Nos parágrafos seguintes estamos listando mais uma série de irregularidades, acompanhadas das respectivas provas;

- que outro fato extremamente relevante aconteceu no dia 29/04/1997. Naquele dia foram efetuados cinco depósitos em dinheiro no valor total de R\$ 5.300.000,00. Também, na mesma data, foram sacados nada menos que dezesseis cheques que somados



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

perfazem os mesmos R\$ 5.300.000,00 (fls. 1639/1656). Na mesma data foram registrados na contabilidade somente os depósitos na conta bancos, tendo como contrapartida o lançamento a crédito de pessoas ligadas, como se aquelas pessoas é que estivessem fazendo os depósitos. Somente no dia 06/06/1997 foram contabilizados os saques dos cheques, tendo sempre como contrapartida à conta caixa. Esta prática foi idêntica à já explicitada no último parágrafo da 2ª página deste relatório. Assim, com o saldo de caixa (fictício) elevado ela pôde contabilizar naquele dia o pagamento a ARTEMA no valor de R\$ 3.508.000,00 (fls. 1657/1660);

- que a soma dos quatro cheques descontados no dia 30/01/1998 perfazem o valor de R\$ 8.502.000,00. Exatamente o valor de um depósito em dinheiro realizado naquele mesmo dia (fls. 1665/1668). Fato também semelhante ao constante no último parágrafo da 2ª página deste relatório. Nesse mesmo dia também foi contabilizado o valor de R\$ 2.800.000,00 a débito de caixa e a crédito de pagamento de obras de construção civil – EPEC (fls. 1669/1670). O que possibilitou esse pagamento fictício pelo caixa foram os lançamentos indevidos a débito nessa mesma conta no dia 15/01/1998, quando a empresa transferiu os recursos depositados na sua conta corrente do BASA para sua conta corrente não contabilizada da CEF, conforme já demonstrado no item 2 do auto de infração às fls. 36;

- que os cheques de fls. 1676/1682 perfazem o valor de R\$ 1.583.466,12. Eles foram sacados e depositados na mesma conta e no mesmo dia (09/06/98), dando origem aos depósitos em dinheiro nos valores de R\$ 722.666,12 e R\$ 860.800,00, que juntos também perfazem exatamente o mesmo valor de R\$ 1.583.466,12. No dia 05/06/98 os saques dos cheques foram escriturados na contabilidade. Posteriormente, no dia 09/06/98, foram escriturados os depósitos (fls. 1683/1685). No mesmo dia 05/06/98 são contabilizados três pagamentos a EPEC nos valores de R\$ 530.500,00, R\$ 320.000,00 e R\$ 197.000,00 (fls. 1683). Exatamente os valores dos cheques de fls. 1678, 1681 e 1682. No entanto, esses cheques não são depositados na conta do suposto fornecedor/prestador de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

serviços. Curiosamente, primeiro eles são sacados e depositados na própria conta corrente da autuada para, somente depois, ser escriturado o pagamento pela conta caixa. Especificamente nos cheques de fls. 1680 e 1682 visualiza-se claramente o número da conta de depósito;

- que no dia 27/11/98 foram sacados quatro cheques nos valores de R\$ 1.000.000,00, R\$ 800.000,00, R\$ 750.000,00 e R\$ 380.000,00, que juntos perfazem o valor de R\$ 2.930.000,00. A exemplo das outras coincidências de valores demonstradas anteriormente, nesse mesmo dia foi efetuado um depósito em dinheiro exatamente nesse valor (fls. 1693/1697). A contabilização dessas operações foi realizada no dia 30/11/98 da forma a seguir descrita. Primeiro creditou-se a conta de ativo adiantamentos concedidos – Suiane-Suínos e Aves do Nordeste S/A e debitou-se a conta bancos c/movimento no valor do depósito, como se aquela empresa é que estivesse efetuando o depósito. Em seguida os cheques foram creditados na conta bancos c/movimento e debitados à conta adiantamento para inversões fixas – RA Construções Ltda., como se os cheques tivessem sido utilizados para pagamento a esta empresa inexistente de fato (fls. 1698/1699). Acrescente-se que, de acordo com as declarações da CPMF, esta suposta empresa teve de movimentação financeira neste mês 11/98 a quantia de R\$ 68.500,00 (fls. 615).

Após ter sido regularmente cientificada a recorrente apresenta a sua manifestação sobre os fatos apontados pelo Relatório de Diligência Fiscal, alegando, em síntese, o seguinte:

- que inicialmente a recorrente solicita, com fundamento no art. 16, § 4º, alínea "b", do Decreto nº 70.235, de 1972, com nova redação introduzida pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, determinar a juntada aos autos das Declarações de Informações Econômico-Fiscais das empresas R.A Construções Ltda. (referentes aos anos-calendário de 1998, 1999, 2000), ARTEMA Artefatos de Metais Ltda. (ano-calendário de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

1997) e IANIC Implementos Avícolas do Nordeste Indústria e Comércio Ltda. (anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002) e adesões respectivas ao parcelamento do programa PAES e receber seu pronunciamento acerca da diligência feita pela Delegacia de Palmas;

- que tais declarações referem-se a fatos ocorridos no mês de agosto de 2003, portanto, após a interposição da impugnação da ora recorrente, estando abrigadas pela exceção prevista no art. 16, § 4º, "b", do Decreto nº 70.235, de 1972, pois se trata "de fato superveniente", de relevância para o deslinde do litígio em exame, já que são relativos a empresas consideradas pela Fiscalização, por ocasião do lançamento ex-officio, feito contra a recorrente, como "empresas inexistentes de fato", empresas fantasmas a esquentar operações artificiais da recorrente, quando, em verdade, estavam apenas omissas ou inadimplentes;

- que protocolizada a impugnação em 26 de novembro de 2002, evidente que a tal data não era possível fazer prova de matéria que só ocorrer em agosto do ano seguinte. Entretanto, tais declarações evidenciam o objetivo de tais empresas de se tornarem adimplentes no ponto de vista dos tributos federais, inclusive pagando os tributos devidos. E mais importante – vem preencher ponto significativo à solução deste processo – mostrar que as empresas consideradas não apenas inadimplentes pela Fiscalização, nestes autos, mas fornecedora de informações e documentação artificiais, existem efetivamente, prestaram serviços ou forneceram bens à recorrente, e consideraram os valores recebidos, na produção de resultados relevantes para a configuração da ocorrência de fatos geradores in concreto de vários tributos federais, informados formalmente ao Fisco Federal, pelas citadas declarações, para a produção dos correspondentes efeitos, com o pagamento parcelado do que é devido;

- que a análise das declarações, agora apresentadas como meio para se determinar à verdade material deste caso, far-se-á mais adiante, para se demonstrar que as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27

Acórdão nº. : 104-20.508

empresas ditas inexistentes de fato, sem capacidade operacional, fornecedoras de “notas fiscais, inidôneas”, estavam, na época do lançamento ex-officio contra a recorrente, omissas na observância de seu dever de informar ao Fisco as suas transações e o resultado econômico resultante, para a apuração dos tributos federais devidos e o seu conseqüente pagamento;

- que em realidade, as suposições feitas pela Fiscalização, mantidas pela decisão recorrida, repousam em elementos factuais frágeis e ilações, alicerçadas em premissas artificiais não correspondentes à realidade, extraídas de dados parciais, que não refletem a efetividade dos fatos ocorridos, antes consistem em agressão a sua concretude, por artifícios, desenvolvimento de conclusões, destituído do indispensável fundamento probatório;

- que essas empresas fornecedoras de bens ou prestadoras de serviços, consideradas pela Fiscalização, como emissoras de notas fiscais “frias ou de favor”, à época da autuação da recorrente, estavam omissas em relação à Receita Federal, seja na prestação de informações, seja no pagamento dos tributos devidos;

- que mediante o fornecimento das citadas declarações pretenderam essas empresas – IANIC, ARTEMA e R.A Construções – regularizar sua situação fiscal perante o Fisco Federal. Evidente, que o interesse da recorrente, no caso, é demonstrar em relação a elas – fornecedoras de bens e prestadoras de serviços – que elas cumpriram o contratado e o pagamento recebido não foi fictício, mas correspondente ao objeto dos respectivos contratos. A forma como tais pagamentos foram lançados nas respectivas contabilidades foge ao controle da recorrente;

- que apenas uma empresa, dentre as contratadas pela recorrente, não postulou a sua regularização perante o Fisco Federal. Trata-se da EPEC. A descrição das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

exigências feitas pela recorrente, para contrata-la, constam detalhadamente no recurso de fl. 1291 e as comprovações realizadas estão no anexo ao recurso de fls. 1318 a 1368;

- que os serviços realizados – estudos topográficos, medição, alinhamento, desmate, terraplanagem, movimentação de terras, compactação das áreas de núcleos de aviário, sondagens, fundações, cercas pré-moldadas de arames galvanizados, construção de galpões – já foram objeto de reconhecimento físico da sua existência, no 2º parágrafo do relatório de diligência fiscal;

- que possivelmente, referida empresa tenha considerado prescindível a sua regularização perante o Fisco no período de 1997 a 1998, quando se relacionou com a recorrente na prestação de serviços, por considerar que eventuais débitos de natureza tributária com o Fisco Federal, já estão alcançados pela decadência;

- que no seu relatório a Fiscalização deixa claro que as instalações mencionadas pela defesa “são de nosso conhecimento e existem” e enfatiza “que não parem dúvidas sobre essa questão”. Em seguida, assevera “o que não se sabe é quem executou os serviços, quem forneceu os bens e, também não menos importante, quais os valores das operações;

- que o relatório da diligência, de total negação da veracidade documental da recorrente, admite que o projeto existe na sua concretude, todavia, é descrente dos efetivos realizadores das obras e serviços e da destinação real dos pagamentos realizados;

- que se adotou a posição de negativa total da realidade contábil da recorrente. Daí, a recusa de o relatório da diligência determinada pelo conselho de contribuintes, de responder aos quesitos formulados no voto do relator;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- que quanto à simulação, ela deve ser necessariamente provada. Não pode ser invocada apenas. Deve ser comprovada concretamente. A afirmação de que a contabilidade da recorrente foi "elaborada de forma a acobertar os reais beneficiários dos pagamentos" é gratuita e leviana, posto que tal contabilidade obedece às práticas existentes na área contábil. A utilização da conta caixa para registrar os pagamentos referentes a bens e serviços, com emissão de cheque nominal, corresponde a uma opção da recorrente, perfeitamente legal, sem nenhum intuito de esconder fatos contábeis. Em realidade, consiste opção técnico-contábil do seu plano de registro de operações. Critério escolhido pela empresa;

- que há uma acusação referente à simulação em completa inversão dos fatos, da lógica e da racionalidade. Ao final da 2ª página da diligência, a Fiscalização afirma, que os cheques de R\$ 910.005,00, R\$ 800.000,00 e R\$ 459.999,00, emitidos para a IANIC, foram por ela endossados e depositados na própria conta da recorrente, de nº 070.219-4, do Basa/Araguarina. No anexo V, verifica-se que tais cheques não foram endossados para a recorrente. Foram retirados em espécie pela IANIC;

- que os depósitos feitos na mesma data nos valores de R\$ 682.688,37, e quatro de R\$ 113.793,26, corresponderam à subscrição de capital da empresa. A coincidência de datas, ao invés de compor quadro de simulação, representa, em realidade, o esforço da recorrente em se capitalizar, mediante a contribuição de seus acionistas, em momento de desembolso vultoso de recurso;

- que a Fiscalização no seu relatório menciona exigência feita pela SUDAM, por ocasião das suas inspeções, como se fora feita desde o início do projeto, no sentido de os pagamentos pela aquisição de bens e serviços serem efetuados com cheques nominais ao executor/fornecedor, e no valor correspondente à nota fiscal emitida;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- que a bem da verdade, essa exigência foi comunicada à recorrente em 15/06/00, pelo ofício DAC nº 717/00 (fls. 919), já quase no final do período auditado pela Fiscalização de Palmas, 31 de outubro de 2000;

- que, quanto ao rastreamento dos cheques destinados a IANIC, nos valores de R\$ 910.005,00, R\$ 800.000,00 e R\$ 459.999,00, tem-se necessário uma correção já que a folha 1546 do recurso foi feita a afirmativa de que houve transferência de recursos de Aragarina para Fortaleza. Houve confusão por parte da recorrente. Não ocorreu emissão de cheque CEF em Fortaleza, pela simples razão de que não havia saldo para tanto. Os pagamentos mencionados foram feitos por cheques da agência do Basa/Araguarina, conforme se pode verificar no anexo V do recurso, de fls. 1546 a 1558, pelos cheques ali constantes, emitidos para pagamento do descrito na nota fiscal nº 1397, emitidos contra o Basa/Araguarina;

- que os cheques referidos foram sacados pela IANIC. O destino desses recursos não é matéria concernente à recorrente. Trata-se de operações mercantis completas. Entregues as mercadorias, realizam-se os pagamentos. É falsa a afirmativa que tais cheques foram endossados à recorrente;

- que a realidade é a de que não ocorreu endosso da IANIC para que os cheques fossem depositados na conta corrente da recorrente. Os depósitos feitos na conta corrente nº 070.219-4, da recorrente na agência do Basa/Araguarina foram feitos em dinheiro e não com cheque endossado pela IANIC. Os recibos de depósito, autenticados, em favor da recorrente comprovam que foram feitos em dinheiro. Pela coincidência de data e com base no dito controle de movimentação bancária da IANIC, conclui a Fiscalização que teria havido simulação, vale dizer, fatos aparentados a uma realidade que em verdade era outra;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- que o argumento da Fiscalização com referência a R.A Construções, cujo faturamento obtido da recorrente beira 12 milhões de reais é a sua estranheza diante do fato de os sistemas de informações da Receita Federal mencionarem movimentação financeira no valor apenas de R\$ 341.366,88. Pode ocorrer que a eficácia dos sistemas de controle da administração tributária federal não sejam perfeitos a captar todas as operações financeiras da empresa. De qualquer modo a RA Construções informou esse rendimento e está pagando os respectivos tributos;

- que a Fiscalização nesse Relatório da Diligência mudou a imputação realizada à recorrente, de fraude, para simulação. Constitui uma inversão processual. Afinal, desde a autuação, confirmada na decisão de 1º grau, aplicou-se à recorrente a penalidade de 150%, relativa à fraude. As garantias do devido processo legal e do direito de defesa não possibilitam tal versatilidade acusatória, da parte do Fisco. O princípio da legalidade obriga o Fisco, por ocasião do lançamento, a dar certeza e exatidão, ao crédito a ser constituído, principalmente quanto ao fato submetido à incidência impositiva.

Em 04 de janeiro de 2005, a recorrente apresenta razões aditivas ao recurso voluntário, alegando em síntese:

- que na sessão desta Câmara, realizada no início do mês de dezembro, o Conselheiro Remis Almeida Estol, pediu vista dos autos do recurso voluntário nº 134.324, no que foi atendido. Expressamente justificou seu pedido, em face de considerar possível a ocorrência de nulidade, por esgotamento do prazo dos Mandados de Procedimento Fiscal que constam dos citados autos. Justificando seu pedido mencionou que matéria semelhante estava em apreciação na Câmara Superior de Recursos Fiscais, não havendo ainda decisão a respeito;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- que tecnicamente, os referidos autos do processo encontram-se com o relator, eis que lido o relatório, ainda não apresentou seu voto;

- que nessas condições, é de se aproveitar à faculdade deferida pelo art. 18, § 7º, do Regimento desse Conselho, para, em colaboração aos julgadores, aduzir elementos de prova, jurisprudência administrativa e abordagens doutrinárias, visando a auxiliar ao deslinde da questão da materialização de nulidade processual e material;

- que há um "Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF's" que relaciona suas prorrogações, até 24 de outubro de 2002, com validade até 23 de novembro de 2002. Todavia, cumpre observar que, apesar de constarem dessa relação várias prorrogações realizadas a partir de maio de 2002, os respectivos mandados não foram anexados a estes autos;

- que por outro lado, a partir do MPF em 28 de dezembro de 2001 (fls. 5) não há mais correspondência entre as datas constantes desse Demonstrativo e as datas de emissão das prorrogações anexadas aos autos;

- que embora a Fiscalização tenha emitido em 12 de agosto de 2002 o "Termo e Intimação" constante de fls. 508, não se preocuparam os agentes do Fisco em cumprir o estabelecido no § 2º, do art. 13, já transcrito, de que "O AFRF responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o Demonstrativo de Emissão e prorrogação contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas.". Basta consultar os autos do processo, folhas anteriores e posteriores a 508, para se verificar que os agentes do Fisco não cumpriram tal obrigação.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

A presente discussão restringe-se as preliminares de nulidade do lançamento, da decisão de Primeira Instância e de decadência de constituir créditos tributários relativo aos fatos geradores ocorridos até 28 de outubro de 1997 e, no mérito, à falta de retenção e recolhimento de imposto de renda na fonte, que conforme a peça acusatória, a autuada, como responsável legal, deveria ter retido e recolhido quando efetuou os pagamentos sem causa.

Inicialmente, é de analisar as razões aditivas, apresentadas pela suplicante, somente, em 04 de janeiro de 2005, procurando amparo no § 7º do art. 18 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, verbis:

“§ 7º É facultado ao sujeito passivo e ao Procurador da Fazenda Nacional, enquanto o processo estiver com o Relator, mediante requerimento ao Presidente da Câmara, apresentar esclarecimentos ou documentos, hipótese em que será data vista à parte contrária, e requerer diligência, que se deferida do resultado dar-se-á ciência às partes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Da simples leitura das razões aditivas apresentadas pela suplicante, se verifica que o pedido é totalmente impertinente, haja vista, que é, cristalino, que o citado dispositivo, somente, se presta para "apresentar esclarecimentos ou documentos - e requerer diligência" que não é o caso em pauta, já que se trata de matéria não questionada na fase impugnatória e nem na fase recursal (matéria preclusa), razão pela qual não poderia apresentar esclarecimentos sobre assunto não ventilado anteriormente.

Entretanto, para que não se alegue no futuro cerceamento do direito a ampla defesa, entendo que o assunto deve se analisado por este Colegiado.

Assim sendo, é de se esclarecer que suplicante argumenta, em preliminar, nas razões aditivas, que se impõe à nulidade do Auto de Infração por contrariar a Portaria SRF nº 3.007, de 2001 (sucessora da Portaria SRF nº 1.265, de 1999), que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para execução dos procedimentos relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, entendendo que o procedimento fiscal não foi conduzido nos ditames previstos na legislação de regência, sendo que dessa forma, deveria a autoridade autuante ter observado atentamente o disposto na citada Portaria, tendo, principalmente, providenciado a ordem específica para prosseguimento da ação fiscal, através do Mandado de Procedimento Fiscal Complementar, pois, somente desta forma o trabalho fiscal poderia ter sido finalizado com observância ao princípio da legalidade, que deve nortear todos os atos da Administração.

Como visto no relatório a suplicante argúi a nulidade do auto de infração visto que teria sido lavrado sem a cobertura de Mandado de Procedimento Fiscal. Alega que sua ausência implicaria na incompetência do auditor para fiscalizar e autuar após o dia 26 de junho de 2002 – prazo final concedido pelo último MPF válido -, e com isso, todos os atos praticados após este período seriam eivados pela nulidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Da mesma forma, a suplicante informa que o demonstrativo à fl. 09 indica catorze prorrogações até 23 de novembro de 2003, no entanto a empresa assegura que não tomou ciência de nenhum mandado complementar após a data de 15 de maio de 2002, o que comprovaria a falta de autorização do agente fiscal para lavratura do auto na data de 18 de outubro de 2002.

Indiscutivelmente, o Mandado De Procedimento Fiscal – MPF, disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF nº 1.614, de 2000 e Portaria SRF nº 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativo aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Desta forma, o mandado consiste em uma ordem emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores, em nome desta, executem atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

A competência para a verificação fiscal inerente aos tributos e contribuições administrados pela União encontra-se determinada desde a Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, artigo 7º, que alterou o artigo 124 do Decreto nº 24.239, de 1947.

O cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal foi criado pelo Decreto-lei nº 2.225, de 1985, que por sua vez substituiu o anterior de Fiscal de Tributos Federais, Grupo TAF-601. Este último, decorreu da Lei nº 5.645, de 10 de dezembro de 1970, que estabeleceu diretrizes para a classificação de cargos do Serviço Civil da União e das autarquias federais.

Sobre a competência do agente, também dispõe o art. 6º da Medida Provisória nº 1.915, de 1999, in verbis:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

"Art. 6º - São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:

I – em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;"

Ora, as referidas Portarias não tem o condão de limitar o dispositivo legal, ou seja, extrair o poder de investigação fiscal da autoridade competente para esse fim. O poder/dever do Auditor-Fiscal da receita Federal foi atribuído pelo Decreto-lei nº 2.225, de 1985. De outro lado, somente a ele incumbe efetuar o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN.

Assim, estando o Auditor-Fiscal em pleno exercício de suas funções e tendo formalizado administrativamente o procedimento, mesmo a falta de MPF não invalida o feito, se não ausentes outras irregularidades formais ou materiais

Esta posição não é isolada e combina com a jurisprudência dominante deste Conselho de Contribuintes, conforme se observa nas ementas dos Acórdãos abaixo citados:

Acórdão nº 201-77049

"PAF. MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) advém de norma administrativa que tem por objetivo o gerenciamento da ação fiscal. Por tal, eventuais vícios em relação ao mesmo, desde que evidenciado que não houve qualquer afronta aos direitos do administrado, não ensejam a nulidade do lançamento.

(...).".

Acórdão nº 108.07458



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

“NULIDADE – INOCORRÊNCIA – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância de norma infra-legal não pode gerar nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal.

(...).”.

Acórdão nº 202.14949

“NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE. Irregularidade formal em MPF não tem o condão de retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória (art. 142, CTN), se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade de ato.

(...).”.

Acórdão nº 107.06797

“MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em qualquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não observância – na instauração ou amplitude do MPF – poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

(...).".

Acórdão nº 107.06820

"MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF – A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da pessoalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.

(...).".

Ora, com a devida vênia, neste processo, não há que se falar em nulidade, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

É equivocado a conclusão da suplicante no sentido de que a ausência do MPF válido à época da lavratura do auto levaria à incompetência do agente fiscal para o ato. A competência do auditor fiscal para os procedimentos de fiscalização e lavratura dos autos de infração não advém da existência do MPF, mas de lei que determina as atribuições do agente, estabelecendo os limites de sua atuação.

Assim, não é passível de nulidade o lançamento elaborado por servidor competente, sob os argumentos de ter ultrapassado o prazo de encerramento do procedimento fiscal; ou porque do novo Mandado de Procedimento Fiscal só foi dada ciência no dia da lavratura do Auto de Infração; ou porque o Mandado foi transformado de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

procedimento de diligência para procedimento de fiscalização sem a substituição do Auditor-Fiscal que iniciou o procedimento; ou porque não houve a emissão de Mandado Complementar, haja vista o dever de ofício que o obriga a observar as normas que subordinam o exercício desse dever e que não contraria o disposto na Portaria SRF de nº 1.265, de 1999 e suas edições posteriores, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

É de se observar, ainda, que nenhuma lei estabelece como requisito elementar do auto de infração a existência de MPF, aqueles estão previstos no art. 10 do Decreto 70.235, de 1972. O MPF é necessário apenas para o controle administrativo dos atos dos fiscais na realização de exames e intimação de contribuintes ou terceiros para que apresentem documentos ou prestem informações, jamais para efetivação do lançamento que é procedimento imposto pela lei e não por norma infralegal.

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos previstos no Processo Administrativo Fiscal, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Dessa maneira, se revela totalmente improfícua sua alegação de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e a Portaria SRF nº 1.265, de 1999 (e portarias posteriores), é norma interna da SRF que não acarreta a nulidade levantada pela suplicante.

É de se observar, ainda, que a suplicante atendeu às intimações efetuadas e em nenhum momento anterior às razões aditivas ao recurso voluntário, apresentadas em 04



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

de janeiro de 2005, contestou qualquer aspecto decorrente do MPF. Esse fato por si só demonstra que, mesmo se considerado ausente, o MPF não prejudicou a sua defesa.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

“A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.”

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

“A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Assim, não há dúvidas que todas as autoridades fiscais estão sujeitas às regras aplicáveis ao Mandado de Procedimento Fiscal, e caso sejam descumpridas, cabe ao funcionário, autor do feito, punição administrativa. Porém, entendo que jamais provocam a nulidade do lançamento.

Ademais, nem caberia apreciar as alegações de irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, já que a própria suplicante informa ter sido notificado do início da ação fiscal e de sete prorrogações, todas elas sobre o mesmo objeto, bem como consta às fls. 09 o período de abrangência dos Mandados de Procedimento Fiscal Complementar abrangendo todo o período de duração do procedimento fiscal.

Na seqüência, é de se apreciar a preliminar de nulidade da decisão recorrida sob a alegação de que o órgão julgador de Primeira Instância, ao proferir a decisão, além de furtar-se de decidir especificamente acerca do valor probante apresentado, inovou em relação ao fato gerador atribuído à recorrente.

No entendimento da suplicante a decisão da Delegacia de Julgamento inova em relação ao fato gerador atribuído à recorrente. Entende que enquanto o lançamento ex-officio fundamenta-se no parágrafo primeiro do art. 674 do RIR/99, a referida decisão baseia-se na fusão do caput e do parágrafo primeiro, ambos instituidores de fatos geradores in abstracto ou hipóteses de incidência diversos. Sendo que têm de comum é constituírem fato gerador do imposto de renda incidente na fonte, terem o mesmo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

responsável, a mesma alíquota e base de cálculo. Todavia, o aspecto material do fato gerador é distinto. No caput do art. 674 e "todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado;" no parágrafo primeiro são "os pagamento efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionista ou titulares, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa".

Assim, a suplicante entende ser nula a decisão de Primeira Instância, na parte inovadora, eis que atenta contra a garantia do devido processo legal, o direito de ampla defesa do contribuinte, eis que ele se defendeu de enquadramento legal determinado, decidindo todavia, o julgador ser aplicável outro dispositivo, chegando a afirmar que o aspecto material dos fatos geradores, dos quais fez uma mescla não eram cumulativos: pagamentos a beneficiário não identificado, ou pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, quando não for comprovada a operação ou sua causa.

Da análise dos autos, verifica-se que os pontos centrais do litígio estavam restritos a interpretação do artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, base legal do artigo 674, § 1º, do RIR/99, ou seja, pagamentos a beneficiários não identificados, pagamentos sem causa ou operações não comprovadas.

Não resta dúvidas, nos autos, que a acusação que pesa sobre a suplicante é a não comprovação dos serviços prestados e/ou entrega das mercadorias pelas empresas emissoras das notas fiscais, como também a não comprovação do efetivo pagamento por parte da suplicante, e por serem as empresas diligenciadas inexistentes de fato, não possuírem capacidade financeira e operacional para a realização de serviços/venda de mercadorias no valor questionado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Da mesma forma, resta claro que a decisão de Primeira Instância, em seus fundamentos decisórios, argumentou que o dispositivo legal mencionado (art. 674, § 1º, do RIR/99) engloba duas ordens de comportamento, quais sejam, o pagamento a beneficiário não identificado ou sem comprovação da operação ou sua causa. Alegou ainda que em ambos está patente que a lei confere ao sujeito passivo o ônus da prova dos registros referentes às transações efetuadas, uma vez que é a este que se solicita à identificação do beneficiário ou a comprovação da operação ou da sua causa.

Assim sendo, na análise da comparação entre os fundamentos constantes da peça acusatória e os fundamentos constantes da peça decisória, não vislumbro nenhuma desconsideração ou inovação, por parte da autoridade julgadora, do conteúdo fundamental pela qual a autoridade lançadora procedeu ao lançamento.

A preliminar levantada pelo suplicante, data vênia, não tem nenhum cabimento, por qualquer ângulo que se pretende analisá-la. Acolher da forma como foi suscitada, seria atrelar o julgador à estrita vontade da autoridade lançadora ou à vontade do autuado, ou seja, a autoridade julgadora seria obstada de fundamentar a sua própria decisão com base em textos legais ou de emitir juízo próprio, deste que, evidentemente, não contrário à lei.

Ora, ficou cristalino na peça decisória que o julgador estava plenamente ciente da razão fundamental que levou a autoridade lançadora a formalizar o crédito tributário contra a suplicante, para isto basta verificar o conteúdo de fls. 1252/1253 onde diz:

“A exigência fiscal formalizada no auto de infração, encontra-se fundamentada no art. 674, § 1º, do RIR/99 que regulamentou o art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 que assim prescreve, verbis:

(...).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

O dispositivo legal anteriormente mencionado engloba duas ordens de comportamento, quais sejam, o pagamento a beneficiário não identificado ou sem comprovação da operação ou sua causa. Em ambos está patente que a lei confere ao sujeito passivo o ônus da prova dos registros referentes às transações efetuadas, uma vez que é a este que se solicita à identificação do beneficiário ou a comprovação da operação ou da sua causa. Portanto, sob estes parâmetros deverá se dar à análise do presente caso.”.

Assim sendo, entendo que não se deva dar razão a suplicante, já que a decisão de Primeira Instância apreciou circunstanciadamente todos os fatos e desdobramentos contidos na imputação feita e objeto de resistência pela recorrente, com argumentos equivalentes de modo a embasar a manutenção da pretensão tributária.

Somente a inexistência de exame de algum argumento apresentado pelo suplicante, na fase impugnatória, cuja aceitação ou não implicaria no rumo da decisão a ser dada ao caso concreto é que acarreta cerceamento do direito de defesa do impugnante ou o acréscimo de algum argumento que acarretasse mudança radical na decisão é que constituiria nulidade da decisão singular.

Ora, os autos demonstram, claramente, a infração imputada, acompanhada da descrição dos fatos, a decisão singular, é cristalina, e se manifesta sobre os principais argumentos apresentados pelo suplicante em sua peça impugnatória. Estes são os principais fatos do processo em questão, e estes foram longamente debatidos pela decisão de Primeira Instância, talvez, não a contento da suplicante, ou seja, o resultado não foi como a suplicante gostaria que fosse.

No meu entender, não faz nenhum sentido a autoridade julgadora ficar rebatendo argumento por argumento, embasando a sua opinião em teorias jurídicas, textos legais e jurisprudenciais, principalmente, os que não teriam o poder de modificar a decisão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

da questão discutida, qual seja, a tributação com base no artigo no art. 674, § 1º, do RIR/99 que regulamentou o art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995;

É evidente que o artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, arrola a incompetência do agente e a preterição do direito de defesa, como hipóteses de nulidades dos atos praticados no curso do processo fiscal.

Da mesma forma, é evidente que a obediência plena ao direito de defesa, igualmente prescrito no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, exige o atendimento concomitante aos princípios do contraditório e do devido processo legal.

Não obstante, a infinidade de situações suscetíveis de serem compreendidas no significado da expressão preterição do direito de defesa, ou do direito de ampla defesa é de tal amplitude que se faz necessário distinguir quando existe a falta de apreciação de prova ou argumento de defesa, bem como quando existe inovação no fundamento do lançamento, seja por inovação dos fundamentos legais, seja por alteração dos valores lançados.

Os artigos 29 e 30 do Decreto n.º 70.235/72, dizem respeito, respectivamente, à liberdade da autoridade julgadora na apreciação das provas. É claro que essa liberdade, no entanto, não autoriza o julgador, ao seu talante, deixar de apreciá-las, pois isso certamente acarretará cerceamento do direito de defesa.

Por outro lado, deve-se ter presente, no entanto, que, o não enfrentamento de alguma questão levantada pelo impugnante, não necessariamente dá origem à preterição do direito de defesa, e por via de consequência, o nascimento do cerceamento do direito de defesa. Para que flore o cerceamento do direito de defesa, que seria uma condicionante para a nulidade da decisão de primeiro grau, se faz necessário que esta questão tenha



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

relevância, ou seja, tenha o poder de modificar algum item do decisório, não pode ser alegação por alegação, sem nenhuma importância no fato discutido. Como da mesma forma, o acréscimo de algum esclarecimento sem prejudicar a discussão, não torna, necessariamente, nula a decisão recorrida.

Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de Primeira Instância, baseado no entendimento que a mesma não foi proferida com inovação no fundamento do lançamento, e sim dentro dos parâmetros legais, cujo acréscimo têm o intuito de fundamentar a decisão e não modificar o lançamento original.

Ultrapassada a preliminar de nulidade da decisão de primeira Instância, se faz necessário analisar a preliminar de decadência, já que a recorrente suscita preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos anteriores a 28 de outubro de 1997, sob o entendimento de que quando se tratar de incidência de imposto de renda na fonte há o dever do sujeito passivo de efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, o que se configura como lançamento por homologação e neste caso o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador (data do pagamento) e a data da ciência do lançamento procedido mediante o Auto de Infração, por se tratar de lançamento por homologação, ao amparo do artigo 150, § 4º do CTN.

Nunca tive dúvidas de que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. No caso dos autos, ou seja, quando se tratar de pagamento a beneficiário não identificado, estes pagamentos estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda na fonte, e a sua apuração deve ser realizada na ocorrência do pagamento e o recolhimento do imposto se processa na mesma data. Razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. Ou seja, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, exceto nos casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, embora respeite a posição daqueles que assim não entendem, tenho para mim que não está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário tendo em vista o evidente intuito de fraude praticado pela suplicante, a qual será analisado no tópico da multa qualificada, em razão dos motivos abaixo expostos.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Como é sabido o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponível, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo verifica-se tão somente obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

...

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

(contribuinte omissos na entrega da declaração de rendimentos, ocorrência de dolo, fraude ou simulação (evidente intuito de fraude)).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de 5 anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Após estas considerações, se faz necessário, ainda, tecer alguns comentários quanto à matéria específica deste processo, qual seja: decadência do direito de lançar o imposto de renda apurado em operações de pagamentos a beneficiários não identificados e/ou pagamento efetuado sem a comprovação da operação ou causa, quando tributados pelo imposto de renda na fonte.

Diz o diploma legal - Lei nº 8.981, de 1995:

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 sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto."

Do texto legal, acima transcrito, conclui-se que a partir do ano de 1995, os pagamentos a beneficiário não identificado e os pagamentos sem causa estão sujeitos à tributação de imposto de renda exclusivo na fonte, cabendo as pessoas jurídicas reter e recolher o respectivo imposto de renda na fonte na data da ocorrência do fato gerador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da Administração Tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

Não me restam dúvidas, de que o tributo oriundo de pagamentos a beneficiário não identificado ou pagamento efetuado sem a comprovação da operação ou causa previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, se encaixa nesta regra, onde a própria legislação aplicável atribui aos remetentes o dever, quando for o caso, de calcular e recolher os impostos, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, eles não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, da obrigação tributária, pois esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento do imposto em questão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Da mesma forma, não me restam dúvidas que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco. Inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que "o lançamento por homologação ... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da Administração Tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.

Faz-se necessário, lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Decorrido o prazo de decadência desaparece a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública perde o direito de constituir o crédito tributário, ficando o sujeito passivo liberado com relação a esta obrigação tributária.

É inconteste que, no caso em questão, o início da contagem do prazo decadencial começou no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, no caso dos autos o primeiro fato gerador (pagamento)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

identificado pelo fisco ocorreu em janeiro de 1997. Logo, a contagem do prazo decadencial inicia-se em 1º de janeiro de 1998, encerrando-se em 31 de dezembro de 2002. Tendo sido o auto de infração cientificado em 28 de outubro de 2002, não se operou a decadência.

Quanto às questões de mérito, entendo que se faz necessário, em primeiro lugar, relacionar as questões de fato constatadas durante a análise dos autos do processo em discussão, para tanto nota-se que:

1 – A fiscalização reconheceu que a empresa se encontra em funcionamento e que aparentemente os serviços foram executados;

2 – A fiscalização tinha dúvidas quanto às notas fiscais emitidas pelas empresas EPEC, ARTEMA, IANIC e RA Construções, ou seja, tinha dúvidas se estas notas fiscais correspondiam, de fato, ao valor efetivo das mercadorias fornecidas e/ou serviços prestados;

3 – A fiscalização entendia que se os valores constantes das notas fiscais correspondessem ao valor efetivo das mercadorias/serviços, deveria encerrar a fiscalização na suplicante sem resultado, já que o problema seria das empresas envolvidas;

4 – A fiscalização entendia também que se as mercadorias/serviços estivessem super faturados, deveria autuar a suplicante pela diferença como pagamento sem causa;

5 – Entretanto, durante os trabalhos a fiscalização verificou através dos sistemas da Receita Federal que as empresas prestadoras de serviços e/ou fornecedores de bens não ofereceram à tributação os valores constantes das notas fiscais emitidas. Sendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

que estas notas fiscais, no valor de R\$ 27.389.574,00, foram contabilizadas na empresa fiscalizada como inversões fixas;

6 – A sistemática dos pagamentos dos bens e/ou serviços não era contabilizado através da conta Bancos e sim pela conta Caixa;

7 – A fiscalização firma entendimento que esta conduta visava ocultar os reais beneficiários dos pagamentos, já que pelos microfilmes dos cheques chegar-se-ia aos reais destinatários finais dos recursos;

8 – A fiscalização entende, ainda, que o expediente sob o ponto de vista comercial, contábil e tributário, usado pela empresa de emitir os cheques que se destinariam ao pagamento das supostas emitentes das notas em seu próprio nome e por ela sacados nos bancos, ou mesmo quando emitidas em nome das empresas fornecedoras, porém depositados em contas correntes na Caixa Econômica Federal, dela autuada, visava a não identificação dos reais beneficiários dos valores pagos;

9 – A empresa protocolizou a entrega do extrato bancário da conta corrente do Banco da Amazônia S/A Sendo que os sistemas de informações da Receita Federal acusavam que a empresa no período fiscalizado movimentou contas correntes em seis instituições financeiras diferentes;

10 – A empresa transferiu os recursos para outras contas correntes não contabilizadas, debitando indevidamente a conta Caixa para, no momento oportuno, escriturar os pagamentos às empresas questionadas;

11 – Consta às fls. 283 a informação prestada pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará que as mercadorias constantes das notas fiscais emitidas pelas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

empresas IANIC – Implementos Avícolas do Nordeste e ARTEMA – Artefatos de Metais Ltda não saíram do Estado do Ceará.

Da análise individual das empresas fornecedoras das mercadorias/serviços se constata os seguintes fatos:

1 – QUANTO A EMPRESA IANIC:

- que empresa recebeu a quantia de R\$ 3.381.670,00, no ano-calendário de 2000, como sendo relativo à venda de silos, comedouros e máquinas de incubar;

- que se constatou através de diligências pela DRF/Fortaleza que: (1) - em 28/05/02 a empresa não estava mais em funcionamento; (2) – não havia registro da saída destas mercadorias do Estado do Ceará (informação prestada pela Secretaria da Fazenda); (3) – não foi comprovado o recebimento dos valores constantes das notas fiscais; (4) – não foi comprovado a capacidade financeira e operacional;

- que a empresa foi omissa na declaração de rendimentos no ano-calendário de 2000, somente regularizando a sua situação em 27/08/03, após o primeiro julgamento nesta Câmara, incluindo os R\$ 3.381.670 em discussão (fls. 1544) pela opção de tributação pelo lucro presumido e optando pela inclusão no PAES;

- que quando intimada a apresentar os blocos de notas fiscais que continha as notas fiscais de saída de números 1363, 1376, 1392, 1396 e 1397 todas emitidas em favor da empresa Tocantins Agro Avícola, bem como comprovar o lançamento das citadas notas nos livros contábeis e fiscais e o efetivo recebimento dos mencionados valores (fls. 258), respondeu que não encontrou a documentação solicitada (fls. 263);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- que em 31/01/03 apresentou uma declaração (fls. 1544), informando ter recebido a importância questionada (R\$ 3.381.670,00);

- que pelos sistemas de informações da Receita Federal, alimentados pelas declarações da CPMF apresentadas pelas instituições financeiras de fls. 1596/1598 constata-se que a empresa teve uma pequena movimentação financeira no ano de 1997, e nada registra no ano de 2000;

- que os cheques tido como recebidos, ou seja, R\$ 910.000,00, R\$ 910.005,00; R\$ 800.000,00 e R\$ 459.999,00, emitidos, respectivamente, em 04/09/00, 28/08/00 e 03/07/00 verifica-se às fls. 1599/1605 que os mesmos foram endossados pela empresa (IANIC) e depositados na própria conta nº 070219-4 da suplicante.

2 – QUANTO A EMPRESA ARTEMA:

- que a empresa recebeu R\$ 3.508.000, no ano-calendário de 1997, sob a alegação de ter fornecido gaiolas para criação de aves para Tocantins Agro Avícola, conforme nota fiscal emitida (fls. 1528);

- que se constatou através de diligências pela DRF/Fortaleza que: (1) - em 28/05/02 a empresa não estava mais em funcionamento; (2) – não havia registro da saída destas mercadorias do Estado do Ceará (informação prestada pela Secretaria da Fazenda); (3) – não foi comprovado o recebimento dos valores constantes das notas fiscais; (4) – não foi comprovado a capacidade financeira e operacional;

- que a empresa emitiu notas fiscais no valor de R\$ 5.422.923,08 no ano-calendário de 1997 e informou na declaração de rendimentos somente R\$ 899.217,62 (fls. 99/104);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- que quando intimada a apresentar os blocos de notas fiscais que continha a nota fiscal de saída de número 000696, no valor de R\$ 3.508.000,00, emitida em 30/05/97 emitida em favor da empresa Tocantins Agro Avícola, bem como comprovar o lançamento da citada nota nos livros contábeis e fiscais e o efetivo recebimento dos mencionados valores (fls. 267), respondeu que não encontrou a documentação solicitada (fls. 272);

- que em 31/01/03 apresentou uma declaração (fls. 1530), informando ter recebido a importância questionada (R\$ 3.508.000,00) e que o pagamento foi feito de modo parcelado, em espécie;

- que às fls. 1529 consta um recibo informando que a empresa (ARTEMA) recebeu da Tocantins Agro Avícola a importância de R\$ 3.508.000,00, na data de 29/04/97, correspondente ao pagamento para entrega futura de compra realizada;

- que consta no Livro Diário Geral da suplicante que o pagamento foi em 06/06/97 pelo valor total de R\$ 3.508.000,00 e em espécie (Caixa);

- que foram contabilizados como pagamentos R\$ 3.524.000,00 em junho/97 e pelos sistemas de informações da Receita Federal, alimentados pelas declarações da CPMF apresentadas pelas instituições financeiras de fls. 1624 constata-se que a empresa teve uma pequena movimentação financeira no ano de 1997 de apenas R\$ 19,97;

- que a empresa apresentou em 27/08/03, após o primeiro julgamento nesta Câmara, declaração de rendimentos com opção pelo lucro real incluindo os R\$ 3.508.00,00. Sendo que o custo declarado absorveu a receita declarada – nada de imposto a recolher.

3 – QUANTO A EMPRESA R.A. CONSTRUÇÕES:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- que através de diligências foi constatado que o endereço indicado como sendo a sede da empresa é apenas uma humilde residência (fls. 236), sem nenhuma estrutura para funcionar como sede de uma empresa, da mesma forma, foi constatado junto a Sra. Inês Nunes, proprietária do imóvel, que a mesma não se lembra que no local houvesse funcionado uma construtora, nem de haver alugado o imóvel para o Sr. Waldemar de Souza Andrade, um dos sócios da R.A Construções, mas declarou que havia alugado o imóvel, por uns dois meses para o Sr. Titico (prefeito atual do Município de Juazeiro do Norte), sobrinho do Sr. Waldemar de Souza Andrade (fls. 230);

- que a empresa quando intimada (fls. 233) nada provou sobre os R\$ 11.939.878,01 recebidos nos anos de 1998 a 2000 relativo a construções de galpões aviários, incubatórios, nem ao menos respondeu a intimação;

- que a empresa informou nas declarações de rendimentos receita bruta igual a zero no ano de 1997, declaração inativa no ano de 1998, receita bruta de R\$ 88.345,28 no ano de 1999 e foi omissa de declaração no ano de 2000 (fls. 115/123);

- que pelos sistemas de informações da Receita Federal, alimentado pelas declarações da CPMF apresentadas pelas instituições financeiras de fls. 1615/1621, a mesma teve de movimentação financeira neste período o valor total de R\$ 341.633,98;

- que a empresa em 15/08/03, após o primeiro julgamento desta Câmara, apresentou declaração de imposto de renda incluindo os valores questionados;

- que os pagamentos tidos como realizados a empresa RA, em 16/10/98, nos valores de R\$ 1.205.000,00 e R\$ 599.000,00, na verdade foram depositados na conta



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

corrente 0920.003.2001-6 da Caixa Econômica Federal, cujo titular é a própria Tocantins, conta esta não contabilizada (fls. 67/68);

- que no dia 14/02/00 consta um crédito na conta caixa de R\$ 1.678.671,00 referente a adiantamento p/inversões fixas – RA Construções, sendo que origem de recursos que possibilitou ao Caixa ter suporte para fazer este pagamento foi à emissão de nove cheques da própria empresa, no valor total de R\$ 1.809.403,90 (fls. 76/79), todos nominais a própria empresa e endossados. Entretanto desses nove cheques, seis foram depositados em outras contas correntes da própria empresa, também não contabilizadas. Sendo que três cheques nos valores de R\$ 500.000,00, R\$ 300.000,00 e R\$ 200.000,00 foram depositados no Banco BBV Ag. 215, c/c nº 1102394-5. Os outros cheques nos valores de R\$ 250.000,00, R\$ 250.000,00 e R\$ 178.000,00 foram depositados no BankBoston Ag. Fortaleza, c/c nº 41.3518.09 (fls. 80/88);

- que no dia 27/11/98 foram sacados quatro cheques nos valores de R\$ 1.000.000,00, R\$ 800.000,00, R\$ 750.000,00 e R\$ 380.000,00, que justos perfazem o valor de R\$ 2.930.000,00 e que nesse mesmo dia foi efetuado um depósito em dinheiro exatamente nesse mesmo valor (fls. 1693/1697), entretanto os cheques foram creditados na conta banco c/movimento e debitados à conta adiantamento para inversões fixas – RA Construções, observando que a empresa RA teve de movimentação financeira neste mês de nov/98 a quantia de R\$ 68.500,00 (fls. 1615) e que os cheque eram nominais a empresa Tocantins Agro Avícola e que os mesmos foram endossados (fls. 1694/1697).

4 – QUANTO A EMPRESA EPEC:

- que a empresa emitiu notas fiscais no valor de R\$ 8.560.016,41 nos anos de 1997 e 1998, relativo a estudos topográficos, medição, terraplanagem;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- que a empresa informou nas declarações de rendimentos receita bruta igual a zero (fls. 105/114);

- que a empresa quando intimada (fls. 241) apresentar os blocos de notas fiscais relativo às notas fiscais de serviço de números: 050, de 31/12/97, no valor de R\$ 1.704.670,00; 015, de 10/02/98, no valor de R\$ 3.222.674,51; 020, de 14/04/98, no valor de R\$ 2.800.000,00; 042, de 08/05/98, no valor de R\$ 404.546,00; 043, de 29/05/98, no valor de R\$ 45.330,00; e 044, de 23/06/98, no valor de R\$ 382.805,90, todas emitidas em favor da firma Tocantins Agro Avícola, bem como comprovar o lançamento das referidas notas nos livros contábeis e fiscais e o recebimento dos citados valores, informou, entre outros, "que rebuscando a memória, desejamos registrar que, embora não possamos definir números, valores e datas, temos que alguns serviços foram prestados e alguns valores foram recebidos da empresa sob fiscalização";

- que a Secretaria de Administração e Finanças do Município de Madalena - CE (sede da empresa EPEC) informou, através do Ofício nº 14/02, de 26/03/02, que não existe nos arquivos da Prefeitura qualquer documento alusivo à empresa EPEC, e que a fiscalização em vistoria no endereço citado (Av. Antonio Costa Vieira) não encontrou nenhuma empresa com estas características;

- que em favor da empresa foram contabilizados R\$ 8.560.025,87 no período de out/97 a jun/98 (fls. 39);

- que pelos sistemas de informações da Receita Federal, alimentado pelas declarações da CPMF apresentado pelas instituições financeiras de fls. 1627/1632 constam R\$ 361.535,00 de movimentação financeira;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

- que a soma dos quatro cheques descontados no dia 30/01/98 (R\$ 3.501.446,96; R\$ 2.200.000,00; R\$ 2.800.000,00 e R\$ 553,04), perfazem o valor de R\$ 8.502.000,00, sendo exatamente o valor de um depósito em dinheiro realizado no mesmo dia (fls. 1665/1668), sendo que os cheques são nominais a empresa Tocantins Agro Avícola e foram endossados por esta. É de se observar que no mesmo dia também foi contabilizado o valor de R\$ 2.800.000,00 a débito de caixa e a crédito de pagamento de obras de construção civil a EPEC (fls. 1669/1670);

- que os cheques de fls. 1676/1682 perfazem o valor de R\$ 1.583.466,12 foram sacados e depositados na mesma conta e no mesmo dia (09/06/98), dando origem aos depósitos em dinheiro nos valores de R\$ 722.666,12 e R\$ 860.800,00, que juntos também perfazem exatamente o mesmo valor de R\$ 1.583.466,12. Sendo que no dia 05/06/98 são contabilizados três pagamentos a EPEC nos valores de R\$ 530.500,00, R\$ 320.000,00 e R\$ 197.000,00 (fls. 1683). Exatamente os valores dos cheques de fls. 1678, 1681 e 1682. No entanto, esses cheques não são depositados na conta do prestador de serviços. É de observar que estes cheques primeiro são sacados e depositados na própria conta corrente da suplicante para, depois, ser escriturado o pagamento pela conta caixa. Nos cheques de fls. 1680 e 1682 nota-se claramente o que número da conta do depósito é o da suplicante.

Da análise dos autos do processo é de se concluir que a contabilidade da suplicante foi elaborada de forma a acobertar os reais beneficiárias dos pagamentos. Senão vejamos:

A empresa, para simular os pagamentos dos bens e/ou serviços aos supostos fornecedores/prestadores desses bens e/ou serviços utilizava-se da conta caixa em vez da conta bancos, com emissão de cheque nominal. Esse artifício visava a ocultar os reais beneficiários dos pagamentos, já que pelos microfilmes dos cheques chegar-se-ia aos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

destinatários finais dos recursos. Porém, o saldo de caixa da empresa era fictício, e desta forma, não suportava os pagamentos.

A título de exemplo a fiscalização relacionou cinco situações que evidenciam a prática utilizada pela suplicante, as quais transcrevo abaixo:

"De posse dos extratos bancários das outras instituições financeiras, após conferência por amostragem, pudemos constatar os seguintes fatos:

1 - Localizamos dois pagamentos realizados no dia 16/10/98 nos valores de R\$ 1.205.000,00 e R\$ 599.000,00, contabilizados como adiantamentos para inversões fixas à R.A Construções Ltda., a débito da conta adiantamento p/inversões fixas e a crédito da conta bancos c/movimento BASA. Na verdade, tais valores foram depositados na conta corrente n.º 0920.003.2001-6 da Caixa Econômica Federal, cujo titular é a própria Tocantins Agro Avícola S/A (fls. 67/68). Com um detalhe importante: esses depósitos na C.E.F não foram contabilizados. Portanto, o dinheiro supostamente utilizado para pagar o fornecedor ficou na conta corrente, não contabilizada, da própria empresa;

2 - Constam três lançamentos a débito de caixa e a crédito de bancos conta movimento no dia 15/01/98, nos valores de R\$ 192.000,00, R\$ 1.330.000,00 e R\$ 850.000,00 (fls. 55/56). Na verdade, tais valores também foram depositados na mesma conta corrente da CEF sem contabilização desta operação (fls. 57/58). Desta forma o saldo da conta caixa ficou elevado (ficticiamente), possibilitando assim os posteriores pagamentos (fictícios) às empresas emissoras das notas fiscais, com os respectivos lançamentos a crédito da conta caixa e a débito nas contas de adiantamento p/inversões fixas;

3 - No dia 14/02/00 consta um crédito na conta caixa no valor de R\$ 1.678.671,00 referente a adiantamento p/inversões fixas – R. A Construções Ltda. O que possibilitou ao caixa ter suporte para fazer este pagamento foi à emissão de nove cheques da própria empresa, nesta mesma data, no valor total de R\$ 1.809.403,90, com lançamento a débito de caixa e a crédito de bancos c/movimento (fls. 76/79). No entanto, analisando os extratos bancários da empresa constata-se que desses nove cheques, seis foram depositados em outras contas correntes da própria empresa, também não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

contabilizadas. Três cheques nos valores de R\$ 500.000,00, R\$ 300.000,00 e R\$ 200.000,00 foram depositados no Banco BBV. Os outros cheques nos valores de R\$ 250.000,00, R\$ 250.000,00 e R\$ 178.000,00 foram depositados no BankBoston Ag. Fortaleza;

4 - Os lançamentos a débito de caixa nos dias 26/09/00 e 28/09/00 nos valores de R\$ 200.000,00 – DOC cf. ext. BASA, e R\$ 150.000,00 – rec. Cheque avulso BASA, respectivamente (fls. 89/93), na verdade referem-se a transferências de numerários da conta corrente da empresa no Banco BASA Ag. Araguaína para conta corrente do banco BBV, de titularidade da própria empresa e também não contabilizada;

5 - Da mesma forma do item acima, o lançamento no valor de R\$ 310.000,00 no dia 23/10/00, a débito de caixa e a crédito de bancos c/movimento BASA, na verdade refere-se à transferência deste numerário da conta corrente do BASA para a conta corrente da empresa no banco BBV acima identificada (fls. 95/98).".

No Relatório de Diligência Fiscal, em nome da verdade material, foram relacionados diversas situações (fls. 1725/1728) que demonstram que a contabilidade da empresa foi elaborada de forma a acobertar os reais beneficiários dos pagamentos, dentre as quais cito as abaixo relacionadas:

"Visando provar os respectivos pagamentos às empresas prestadoras/fornecedoras dos serviços/produtos, às fls. 1311/1312 a recorrente exemplifica três cheques recebidos pela IANIC, nos valores de R\$ 910.005,00, R\$ 800.000,00 e R\$ 459.999,00, emitidos em, respectivamente, 04/09/2000, 28/08/2000 e 03/07/2000. às fls. 1547/1558 apresenta cópias dos referidos cheques nominais à empresa, extratos de contas correntes comprovando os pagamentos dos cheques, notas fiscais e recibos de quitação. Parando por aí restaria provado o efetivo pagamento. Até então a empresa não havia apresentado nenhuma prova de suas alegações. Ocorre que, da forma como apresentada à documentação, poderia até ter induzido o julgador a erro. Outrossim, continuemos a partir do ponto em que a recorrente parou.

Pelos sistemas de informações da Receita Federal, alimentados pelas declarações da CPMF apresentadas pelas instituições financeiras, a IANIC



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

teve uma ínfima movimentação financeira, e apenas no ano de m1997 (fls. 1596/1598). Conforme demonstrado no auto de infração (fls. 42) foram contabilizados R\$ 3.381.670,00 de pagamentos realizados pela autuada no ano de 2000. Somente os três exemplificados acima somam R\$ 2.170.000,00. Ora, como pode uma empresa receber mais de 3 milhões de Reais e sua movimentação financeira ser zero? Porém, além desta forte evidência, esta fiscalização está apresentado mais provas inequívocas, em adição às outras já apresentadas quanto da autuação. Continuemos com a análise do caso.

No dossiê de fiscalização da empresa dispúnhamos de microfilmes desses cheques. Isto porque na requisição de informações financeiras de n.º 19/2002, solicitamos microfilmagem de uma lista de cheques, dentre eles, constam os três (fls. 502/505). Analisando-os (fls. 1599/1605) podemos constatar que os mesmos foram endossados pela IANIC e foram depositados na própria conta n.º 070219-4 do BASA da Tocantins Agro Avícola, exatamente na mesma data. Esses depósitos foram registrados no extrato bancário como depósitos em dinheiro. Portanto, foram sacados e depositados na mesma conta, no mesmo dia. E para não coincidirem exatamente os valores, alguns deles foram efetuados com valores quase idênticos. O cheque de R\$ 910.005,00 gerou o depósito de R\$ 911.000,00 (fls. 1.599/1601), o de R\$ 800.000,00 gerou um depósito de R\$ 801.500,00 (fls. 1602/1603). O cheque de R\$ 459.999,00 foi descontado no dia 03/07/2000 juntamente com outros quatro nos valores de R\$ 250.000,00, R\$ 190.000,00, R\$ 130.000,00 e R\$ 108.000,00 (fls. 1604/1609), perfazendo juntos o valor de R\$ 1.137.999,00, dando origem aos depósitos de R\$ 682.688,37, quatro de R\$ 113.793,26 e um de R\$ 137,59, que juntos perfazem os mesmos R\$ 1.137.999,00. Observa-se que os microfilmes dos cheques e os extratos não deixam dúvidas que eles foram depositados na mesma conta corrente e no mesmo dia. Tomando-se como exemplo o extrato de fls. 1602, o saldo da conta corrente no dia 28/08/2000 era de R\$ 57.279,00. Após o depósito de R\$ 801.500,00 (R\$ 800.000,00) do cheque de fls. 1603 mais R\$ 1.500,00) e o saque do mesmo cheque de fls. 1603 no valor de R\$ 800.000,00, o saldo da conta passou para R\$ 58.779,00. Constata-se, portanto, que de concreto, o único fato que houve nesse exemplo foi o depósito em dinheiro de R\$ 1.500,00. Desta forma a empresa simulou os pagamentos ao suposto fornecedor/prestador de serviços, ao mesmo tempo atendendo rigorosamente à exigência número 1 da fiscalização da SUDAM (fls. 921 e 947), e agora ainda tentou induzir o julgador a erro.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

(...).

Outro fato extremamente relevante aconteceu no dia 29/04/1997. Naquele dia foram efetuados cinco depósitos em dinheiro no valor total de R\$ 5.300.000,00. Também, na mesma data, foram sacados nada menos que dezesseis cheques que somados perfazem os mesmos R\$ 5.300.000,00 (fls. 1639/1656). Na mesma data foram registrados na contabilidade somente os depósitos na conta bancos, tendo como contrapartida o lançamento a crédito de pessoas ligadas, como se aquelas pessoas é que estivessem fazendo os depósitos. Somente no dia 06/06/1997 foram contabilizados os saques dos cheques, tendo sempre como contrapartida à conta caixa. Esta prática foi idêntica à já explicitada no último parágrafo da 2ª página deste relatório. Assim, com o saldo de caixa (fictício) elevado ela pôde contabilizar naquele dia o pagamento a ARTEMA no valor de R\$ 3.508.000,00 (fls. 1657/1660).

(...).

A soma dos quatro cheques descontados no dia 30/01/1998 perfazem o valor de R\$ 8.502.000,00. Exatamente o valor de um depósito em dinheiro realizado naquele mesmo dia (fls. 1665/1668). Fato também semelhante ao constante no último parágrafo da 2ª página deste relatório. Nesse mesmo dia também foi contabilizado o valor de R\$ 2.800.000,00 a débito de caixa e a crédito de pagamento de obras de construção civil – EPEC (fls. 1669/1670). O que possibilitou esse pagamento fictício pelo caixa foram os lançamentos indevidos a débito nessa mesma conta no dia 15/01/1998, quando a empresa transferiu os recursos depositados na sua conta corrente do BASA para sua conta corrente não contabilizada da CEF, conforme já demonstrado no item 2 do auto de infração às fls. 36."

Como se vê, a empresa transferiu os recursos para as outras contas correntes não contabilizadas, debitando indevidamente a conta caixa para, no momento oportuno, escriturar os pagamentos as empresa questionadas. Da mesma forma, observa-se que era rotina a emissão de cheques em nome do suposto fornecedor/prestador de serviços, que os endossava, sendo em seguida descontados e depositados na mesma conta corrente da Tocantins Agro Avícola.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Não tenho dúvidas, que o raciocínio utilizado pela fiscalização pode ser contestada, desde que seja feita de forma clara, demonstrando o equívoco cometido pela fiscalização. Ou seja, qualquer fato e/ou qualquer presunção utilizada pela fiscalização pode ser contestada, quando um juízo razoável de determinado fato não leva à existência do fato que se pretende provar.

A presunção é justamente essa ilação mental entre o fato indiciário e o fato que se pretende provar. O indício e a presunção são partes de um mesmo expediente probatório, são como duas faces de uma mesma moeda. Não faz sentido separá-los: primeiro provar por indícios, sem uso de qualquer presunção, a entrega de numerários aos sócios ou terceiros para, em seguida, aplicar-se à presunção. Não pode ser este o sentido da norma em exame.

Da análise dos autos, verifica-se que a suplicante não logrou comprovar por meio do necessário lastro contábil/documental que a saída recursos se destinaram a outros eventos a não ser aqueles constates da peça acusatória. Em suma, restou provado, pela fiscalização, que a conjugação dos pagamentos efetuados com o preceito legal contido no art. 61 e parágrafos, da Lei n.º 8.981/95, atributivo de efeito àquele acontecimento, compõe o fato jurídico gerador do imposto de renda na fonte ali vislumbrado. Nestes termos, e por ser da essência daquele dispositivo, torna-se necessário à discussão sobre a necessidade ou não da identificação do beneficiário e da origem da operação, bem como do nexo causal com o emitente (comprovação da operação ou a sua causa).

As declarações de fls. 1530/1544, não socorrem a suplicante já que as referidas empresas deixaram de comprovar a efetividade das transações, como também, deixaram comprovar a efetividade do recebimento das importâncias questionadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Existe o princípio genérico da legalidade segundo o qual somente a lei é fonte de direito. Há, ainda, um princípio específico de legalidade que supõe a existência de lei específica para qualquer tributo possa ser cobrado do contribuinte. Não basta, portanto, existência de lei anterior, mas faz-se necessário que esta especifique em que circunstâncias se há de cobrar o tributo. É o que certos tributaristas denominam de princípio da reserva da lei. O poder Público está impedido, de instituir ou aumentar tributo sem lei específica a respeito. Se ninguém é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei, é obvio que o Estado não poderá impelir alguém a pagar tributo, a não ser que exista lei anterior prevendo a hipótese.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do CTN como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Diz o diploma legal - Lei nº 8.981, de 1995:

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 sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto."

Todavia, em que pese tudo isso, data máxima vênia, entendo que ficou perfeitamente definido o fato gerador do IRF com base no artigo 61 da Lei n.º 8.981/95. Já que o seu aparente nó górdio situa-se na fronteira entre a ocorrência ou não da efetuação do pagamento dos valores lançados, pressupostos materiais para o necessário enquadramento naquele tipo legal. Nos autos, restou devidamente comprovado que os pagamentos existiram.

Verifica-se da análise dos autos que os pagamentos eram efetuados via "conta Caixa", prática pouco usual sob ponto de vista administrativo, o que vem a corroborar com a acusação fiscal, já que não é crível que uma empresa faça pagamentos a outras em valores elevados, como por exemplo o valor de R\$ 3.508.000,00 pagos, em 29/04/97, a empresa ARTEMA (fls. 53, 1529 e 1530). Se a afirmação correspondesse à verdade a ARTEMA apresentaria os comprovantes de depósitos dos valores que recebeu.

Se o dinheiro fosse efetivamente transferido àquelas empresas, o dinheiro deveria ter permanecido no patrimônio delas, em vez de retornar para a própria conta bancária da suplicante. O retorno desses valores comprova, com absoluta evidência, que nenhum valor foi pago ou transferido em caráter definitivo para as empresas envolvida. O que houve, conforme esclarecido nos autos, foi o pagamento sem causa para beneficiários não identificados.

Não explicou a suplicante, e nem conseguiria, a origem dos recursos depositados de forma coincidente com os saques dos cheques efetuados, apresenta somente alegações, que por si só, não são suficientes para justificar qualquer dúvida quanto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

à efetividade da infração que lhe é imputada, uma vez se tratarem de meras alegações sem a juntada de qualquer comprovante que as alicercem.

Da mesma forma, é improcedente e sem qualquer fundamento o seu entendimento que o fisco se apegou somente a aspectos formais dos documentos apresentados, isto porque, conforme antes demonstrado os procedimentos fiscais foram objeto de exaustivas diligências em órgãos públicos e contribuintes que sem dúvida alguma, permitiram aos representantes do fisco chegarem as conclusões da ineficácia e inidoneidade da documentação apresentada pela suplicante, bem como da utilização de procedimentos dolosos e fraudulentos através da utilização de “notas frias” apontadas, pela autuada, como emitentes empresas inoperantes, inexistentes de fato, já não mais em atividades conforme está sobejamente comprovado nos autos pelas diligências efetuadas.

Ao contrário de suas alegações, exatamente no que competia à empresa é que o fisco encontrou irregularidades, pois os documentos que lhe foram apresentados são inidôneos e não hábeis para lastrear os registros contábeis efetuados, e isso é fruto das irregularidades e inexistência dos aduzidos fornecedores de serviços e mercadorias e supostos emitentes das referenciadas notas fiscais.

É fato que o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Porém, é igualmente sabido que não se pode apresentar prova incontestada de fato negativo, como por exemplo, no caso da lide, que os pagamentos não existiram. Nesses casos admite-se que a prova se faça por meios dos lançamentos contábeis existentes, cabendo à parte demandada a contraprova de que os pagamentos efetuados se destinaram a beneficiário identificado, comprovando a respectiva operação e causa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

É remansoso nos autos que houve a realização dos pagamentos. Entretanto, se a suplicante não trouxe aos autos documentação comprobatória que os pagamentos se destinaram a beneficiário identificado, indicando a causa e comprovando a operação, está evidente, que os recursos foram repassados para alguém não identificado ou quando identificado não ficou comprovada a operação ou a sua causa.

Ora, só no fato de não haver a identificação de quais são os beneficiários dos recursos providos pela suplicante, e se houve a identificação e não restando comprovada a operação ou a sua causa, já estariam caracterizadas com perfeição as hipóteses previstas no artigo 61, da Lei nº 8.981/95.

No presente caso, não existem comprovantes indicando como beneficiário a pessoa indicada na contabilidade, quando existiam não ficou comprovada a operação ou causa dos pagamentos realizados, razão pela qual a fiscalização considerou ilícito os procedimentos, porque, entendia que estes revelavam a intenção clara da recorrente em omitir a verdadeira intenção do repasse dos recursos.

É de se esclarecer, que é cristalino que os pressupostos de incidência são diversos, ou seja, “quando não for indicada a operação”, “quando não for indicada a causa”, e “quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário”. Como também é evidente que os pressupostos de incidência previstas neste artigo não são cumulativos, ou seja, basta ocorrer um deles para que flore o fato gerador do imposto de renda na fonte.

O conjunto de elementos constantes dos autos permite concluir que não restou comprovado ter as empresas sediadas no Estado do Ceará, realmente fornecido as mercadorias ou prestado os serviços para os quais foram contratadas, pelo que, os pagamentos contabilizados a esse título não podem ser aceitos como sendo normais, principalmente, levando-se em conta todos os indícios já mencionados anteriormente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

É de ressaltar, que os documentos juntados ao processo não comprovam as alegações da defesa, faltando novamente à prova inequívoca da efetividade dos serviços prestados, com detalhamento do que foi realmente efetuado, qual o resultado destes trabalhos, os relatórios apresentados, os funcionários envolvidos, etc.

Não nos parece relevante o argumento fundado exclusivamente no fato de que os discutidos valores estavam devidamente registrados em notas fiscais e escriturados no Livro Diário e a existência física da empresa a exemplo das fotos apresentadas, já que não há discussão sobre este fato, e sim que não houve comprovação que aqueles serviços ou mercadorias constantes do documentário fiscal foram prestados. Indiscutivelmente, a escrituração só é válida quando lastreada em documentos hábeis e idôneos.

Entendo que é inútil examinar se a escrituração era regular ou não, ou se o valor encontrava-se ou não escriturado, pois o artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, é claro ao dispor que “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.” No caso sob exame a contribuinte, com ou sem escrituração regular, não logrou provar a causa do pagamento objeto da autuação.

Entendo que está perfeitamente caracterizada a hipótese descrita na lei – a falta de comprovação da causa do pagamento realizado -, por lado, são totalmente descabidas as alegações de que o pagamento está escriturado regularmente com a emissão do documentário fiscal relativo as operações, já que não foi comprovado a operação ou a sua causa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Ora, o efeito da presunção “jûris tantum” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo se o quisesse apresentar provas da efetiva operação ou causa. Oportunidade que lhe foi proporcionada tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada ou quase nada foi acostado que afastasse a presunção legal autorizada de que os pagamentos foram realizados a beneficiário sem causa.

Insurge-se a suplicante, com ênfase, em oposição a essa conclusão dos fisco. Na sua veemência argumentativa, a suplicante chega afirmar, em algumas passagens de sua defesa, que não pode acordar com a prática adotada pelos Auditores Fiscais, indevidamente endossada pela decisão de Primeira Instância, que, abstendo-se de aprofundar o procedimento investigatório de fiscalização, colheram, por amostragem, informações estanques, desconexas e nada conclusivas, para, embasados nestas, impor à empresa tão despropositado ônus tributário.

Ora, se bem compreendi o sentido das afirmações da suplicante nessa linha de exposição de seu pensamento, constituem elas, “data vênia”, flagrante despropósito, haja vista que a função precípua do fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, sendo irrelevante o nome que os contribuintes lhes tenham emprestado na escrituração.

Nesta linha de raciocínio, que está em conformidade com a jurisprudência desta Conselho de Contribuintes, também improcedente assertiva da suplicante no sentido que o fisco efetuou o lançamento por presunção, nada provando.

Não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, face a particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma. Situações que as partes envolvidas procuram manter em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

sigilo por prejudicarem interesses de terceiros os quais, mais tarde, iriam tentar demonstrar o oposto. Por isso, não se documentam estes atos e mantêm-se cuidadosamente guardados os apontamentos ou registros paralelos a eles correspondentes. E, por questão de segurança, tais papéis não são, em regra autografados por ninguém.

A prova da existência desses atos torna-se assim dificultados e só mesmo através de indícios se pode chegar ao fato final. E este indício serve de base à presunção comum capaz de convencer o julgador da verdade de um fato.

Como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva e, sendo livre a convicção do julgador, não há porque se afastar a presunção como meio de prova no caso dos autos.

A presunção comum que convence a autoridade administrativa da existência de um fato que o contribuinte procura ocultar ao fisco é a mesma.

A propósito de presunção, valemo-nos do magistério de Gilberto de Ulhôa Canto (Presunções no Direito Tributário – Resenha Tributária – SP 1991 – pág. 3 e 4), que assim leciona:

“2.2 – Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos, aquilo que é verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexos casual lógico que liga aos dados antecedentes.

2.3 – As presunções podem ser, segundo a sua origem: a) simples ou comuns, quando inferidas pelo raciocínio do homem a partir daquilo que ordinariamente acontece, ou b) legais ou de direito, quando estabelecidas na lei. Em ambos os casos terá de haver nexos causal entre duas situações (a atual e a sua conseqüente); a diferença entre elas consiste apenas em que no segundo é a lei que recorre à presunção, enquanto que no primeiro é o seu aplicador ou intérprete que a formula. Daí, a conseqüente distinção entre as duas figuras possíveis da presunção, a que incide na própria elaboração da norma (direito substantivo) e a que constitui modalidade probatória (direito adjetivo).

2.4 – Segundo a sua força, as presunções podem ser a) relativas (jûris tantum) ou absolutas (jûris et de jure). Nas do primeiro tipo a norma é formulada de tal maneira que a verdade legal enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade. Nas do segundo tipo, pelo contrário, tem-se como certo aquilo que a norma previu, até mesmo em face da eventual prova de que na realidade a previsão deixou de materializar-se.”.

Ora, o artifício é tão manifesto que salta aos olhos de quem está analisando os fatos, pois se os fatos levantados pela fiscalização não fossem verdadeiros a suplicante teria apresentado provas cabais que os emitentes das notas fiscais teriam efetivamente recebido os valores em discussão, e não ficaria em meras alegações, com lastro probante muito frágil.

As evidências colhidas pela fiscalização vão muito além da simples presunção, pois em vários casos, demonstrou, ao rastrear a movimentação financeira das quantias despendidas, que estas não tiveram por efetivas destinatárias as supostas emitentes dos documentos fiscais, mas terceiros (como a própria empresa). Os elementos apresentados fiscalização são contundentes ao evidenciar o reiterado emprego de documentos graciosos, assim entendidos aqueles emitidos como nota fiscal ou fatura de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

serviço, mas eivados de falsidade ideológica; isto é, documentos de teor fictício que não mantém justa relação com o serviço supostamente prestado.

Da mesma forma, não posso acompanhar o entendimento da nobre recorrente no que diz respeito à multa de lançamento de ofício qualificada, pelas razões alinhadas na seqüência.

Entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, a ora recorrente foi autuada sob a acusação de ação dolosa e fraudulenta caracterizada pela utilização de "notas frias" emitidas por empresas inexistentes de fato e/ou com situação fiscal e comercial totalmente irregular, comprovadas através de diligências realizadas pela fiscalização, e que no entender da autoridade lançadora caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do Regulamento do Imposto de Renda.

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 992 do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94(art.728, III, RIR/80), é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, "é toda 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, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

ou o crédito tributário correspondente". Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de "evidente intuito de fraude".

Como se vê o artigo 992, II, do RIR/94 ou artigo 728, III, RIR/80, que representa a matriz da multa qualificada (agravada/majorada), reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64, verbis:

"Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação 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."

Entendo que para aplicação da multa qualificada/agravada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através da utilização de documentos fiscais inidôneos. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto.

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessário a referência da decisão deste Conselho de Contribuinte, na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a falta de recolhimento do imposto de renda.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade administrativa se pode dizer que houve o "evidente intuito de fraude" que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada (agravada).

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, a contribuinte foi autuada sob a acusação de realização de pagamentos a beneficiário não identificado/operações não comprovadas/operações sem causa (utilização de documentos fiscais inidôneos). Sendo que até o momento a suplicante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa e fraudulenta. Não trouxe aos autos documentos que comprovassem a efetiva transferência das mercadorias, bem como a efetiva prestação de serviços pelas empresas prestadoras das notas fiscais glosadas e emitidas de forma ilícita e criminoso. Não apresentou documentos e informações lastreadas em documentação emitida por terceiros e que fossem convincentes para comprovar os efetivos pagamentos das mercadorias e dos serviços porventura prestados. Limitou-se na sua defesa a meras alegações, muitas vezes não condizentes com as provas dos autos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, do artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Para um melhor deslinde da questão impõe-se, invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na Lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, nestes termos:

“Art. 992 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8.218/91, art. 4º)

...

II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Quando a lei se reporta a evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipótese de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Finalmente, cabe tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos acréscimos legais.

Entende-se como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do CTN, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235/72.

O entendimento aqui esposado é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

“O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;
2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;
- 3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

...

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões."

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em "Processo Administrativo Tributário", 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

"Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação.

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal ...".

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. Assim, a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

Assim, a multa de 75% é devida, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal, não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através dos chamados controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deva inaplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior, consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Desta forma, entendo que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

Para ampliar e melhorar as argumentações do presente voto, não posso deixar de citar o entendimento, na matéria, do Ex-Conselheiro Roberto William Gonçalves, ex-nobre colega desta Quarta Câmara, exposto no acórdão nº 104-18.222 de sua lavra, donde destaco alguns fundamentos:

“Quanto a SELIC, quer por sua origem, quer por sua natureza, quer por suas componentes, quer por suas finalidades específicas, todos não a coadunam com o conceito de juros moratórios a que se reporta o artigo 161 do CTN. Este Relator, em outras oportunidades, igualmente já se manifestou acerca de tais impropriedades, na mesma linha do STJ.

No caso, entretanto, há duas questões fundamentais: a primeira, trata-se de decisório sobre incidente de inconstitucionalidade em torno da aplicação da taxa SELIC para fins tributários. Matéria, portanto, ainda objeto de apreciação pelo STF, na forma do artigo 102, I, a e III, b, da Carta Constitucional de 1988.

A segunda é que, se a taxa SELIC não pode ser integrada no conceito de juros moratórios, exceto “fortiori legis”, impõe-se solucionar os dois lados da equação: se ao Estado for vedado utilizar-se da SELIC para cobrança de exações em mora, igualmente não lhe poderá ser legalmente imposta a restituição de indébitos tributários adicionados da mesma taxa SELIC, como mora. Assim, não se pode excluir a SELIC no âmbito tributário apenas na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.000760/2002-27
Acórdão nº. : 104-20.508

ótica do Estado credor. Sob pena de inequívoco desequilíbrio financeiro nas relações fisco/contribuinte.

Do exposto impõe-se concluir que, até que disposição legal, ou decisão judicial definitiva, reconheça das impropriedades da SELIC no contexto do artigo 161 do CTN, e deste a retire, sua permanência se torna objetiva não só para preservação do equilíbrio financeiro de créditos/débitos tributários, como em respeito à constitucional isonomia tributária, prescrita no artigo 150, II, da Carta de 1988, sejam os contribuintes credores, sejam devedores da União."

Desta forma, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despiciendo maiores considerações, razão pela qual, estou convicto que a farta documentação carreada aos autos não só evidencia como comprova de forma inequívoca o desembolso indevido de recursos da empresa para outros fins que não o pagamento de despesas ou custos operacionais. Resta evidenciado nos autos que a exação não resulta de mera presunção ou suspeita, tendo, ao contrário, respaldo em fatos fartamente documentados.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR as preliminares e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de março de 2005


NELSON MALLMANN