



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

Processo n° 10768.009556/98-11
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1202-001.101 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2014
Matéria omissão, glosa, IRRF
Recorrentes CÂNDIDO PORTINARI SERVIÇOS IND. E COM. LTDA. (atualmente,
Optimagem Matrizes Gráficas e Digitais Ltda.)
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1995

RECURSO DE OFÍCIO. RESULTADO DE DILIGÊNCIA.
CONFIRMAÇÃO.

A exclusão parcial do crédito tributário com fundamentada no resultado de diligência realizada com os elementos disponibilizados pelo contribuinte e conferidos pela autoridade fiscal é confirmada quando inexisterem, no reexame necessário, elementos de convicção em sentido contrário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1995

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. CARACTERIZAÇÃO.
ÔNUS DA PROVA.

A legislação inverte o ônus da prova, presumindo a omissão de receita por manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada e a caracterização do passivo fictício independe de qualquer reflexo na apuração do lucro líquido.

DESPEAS NÃO COMPROVADAS. DILIGÊNCIA ANTERIOR NÃO
CONTESTADA. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A falta de contestação do resultado da diligência realizada por determinação da DRJ prejudica a alegação, em sede de recurso voluntário, de que as provas apresentadas seriam suficientes para comprovar as despesas, por ferir a lógica do andamento processual, em razão da preclusão consumativa, regra atraída pela aplicação subsidiária do direito processual civil.

DESPEAS DESNECESSÁRIAS. COMPROVAÇÃO. NÃO
VERIFICADA.

Cabe ao contribuinte comprovar, mediante documentação hábil e idônea, que não apenas suportem os lançamentos contábeis decorrentes, mas que justifiquem e atestem a dedutibilidade das despesas necessárias, normais e usuais à atividade da empresa.

A despesa pode ser dedutível desde que comprovados o pagamento e a efetiva prestação do serviço, inclusive no caso de serviços de caráter imaterial ou intelectual, como cursos e treinamentos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 1995

FATO GERADOR. CARACTERIZAÇÃO.

A falta de comprovação de despesas e de saldo registrado em conta passiva, indicados na DIPJ, constitui fato gerador do IRRF, conforme disposto no art. 44 da Lei 8541/92.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento fiscal e, no mérito, em negar provimento ao recurso. Por maioria de votos, em afastar a apreciação *ex-officio* da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencido o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, que entendeu arguida pela Recorrente essa matéria. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Nereida de Miranda Finamore.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Plínio Rodrigues Lima, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e voluntário do contribuinte em face de decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente a sua impugnação. As infrações foram assim resumidas no relatório da decisão recorrida, que ora se reproduz:

Trata o presente processo dos autos de infrações lavrados pela DRF/Rio de Janeiro/Centro-Sul, referentes ao ano-calendário de 1994, através dos quais são exigidos do interessado o imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 273.341,79 (fls. 43/48 e termo de verificação à fl. 50), a contribuição para o programa de integração social - Pis, no valor de R\$ 3.236,65 (fls. 51/55), a contribuição para financiamento da seguridade social - Cofins, no valor de R\$ 8.631,05 (fls. 56/59), o imposto de renda retido na fonte - IRRF, no valor de R\$ 247.433,03 (fls. 60/63), e a contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, no valor de R\$ 91.246,93 (fls. 64/68), todos acrescidos da multa de 75% e encargos moratórios, além da multa por atraso na entrega da declaração de IRPJ, no valor de R\$ 92.936,21 (fls. 43 e 49).

2- Fundamentou, materialmente, a exação do IRPJ:

2.1- Passivo fictício: no anexo A, quadro 4, item 08 “outras contas”, da declaração de IRPJ (fl. 14-v), foi indicado o saldo de R\$ 313.572. Intimado a apresentar a composição do valor, bem como informar as datas dos pagamentos das obrigações, o interessado respondeu não ser possível, por falta de documentação comprobatória (fls. 30 e 37, item 7). Este valor foi tributado à alíquota única de 25%.

2.1.1- Enquadramento legal: arts. 195, II; 226; 228; 230 do RIR/1994.

2.2- Despesas não comprovadas: do saldo de R\$ 1.007.743,00, apresentado em “outras despesas operacionais”, indicado no quadro 4, item 36, do anexo IA, da declaração de IRPJ (fl. 12), o interessado comprovou R\$ 689.625,85 (fls. 31/32), ocasionando a glosa do valor de R\$ 318.117,15. Também foi glosado o valor de R\$ 87.464,02 visto que do saldo de R\$ 428.537,00, apresentado em “remuneração, ordenados, salários, gratificações e encargos”, constante do quadro 04, item 29, do anexo IA, da declaração de IRPJ, o interessado comprovou somente R\$ 341.072,98 (fl. 33). Assim a infração atingiu o montante de R\$ 405.581,17.

2.2.1- Enquadramento legal: arts. 195, I; 197, parágrafo único; 242; 243; 247 do RIR/1994.

2.3- Despesa desnecessária: o interessado apresentou a nota fiscal nº 665 da empresa Nogali Contabilidade Ltda, no valor de

R\$ 16.185,56, referente à elaboração e complementação de treinamento do manual de contabilidade gerencial. Por não ter sido comprovado a prestação de serviço, a despesa foi considerada desnecessária.

2.3.1- Enquadramento legal: arts. 195, I; 197, parágrafo único; 242; 243 do RIR/1994.

2.4- Multa por atraso na entrega da declaração do IRPJ: a multa foi calculada tendo como termo inicial junho/1995 e como termo final março/1998. Sobre IRPJ apurado nas infrações acima (300.111,76 Ufir), aplicou-se o percentual de 34%. Assim, chega-se ao montante da multa de 102.038,00 Ufir, equivalente a R\$ 92.936,21.

2.4.1- Enquadramento legal: art. 88, I, da Lei 8.981/1995.

3- Lançamentos reflexos.

3.1- Em consequência da infração “passivo fictício” foram lançados o Pis e a Cofins. Enquadramentos legais às fls. 55 e 59.

3.2- O IRRF e a CSLL são consequências das infrações “passivo fictício” e “despesas não comprovadas”. Enquadramentos legais às fls. 63 e 68.

4- Ao impugnar as exigências, fls. 74/120 e documentos de fls. 121/3036, o interessado alega, em síntese, que:

- as instalações técnica e administrativa foram montadas nas salas 2703/2705 do edifício Rio Sul, na Rua Lauro Muller nº 116, permanecendo até 1997 quando a locação foi distratada, tendo paralisada a atividade gráfica;

- um dos efeitos de sua desorganização a partir de 1994 foi o atraso da escrituração comercial, ocasionando a apresentação intempestiva da respectiva declaração;

- a primeira medida adotada após a paralisação de suas atividades foi a contratação do Escritório de Contabilidade Catete Ltda. para revisar e atualizar a escrituração comercial. A documentação foi encaminhada parcialmente em setembro de 1997;

- a tarefa inicial desse escritório seria examinar e classificar a documentação, para em seguida auditar as demonstrações financeiras de 1994 elaboradas por outro contador (Sr. Ailton Fausto Maia);

- ao Escritório de Contabilidade não lhe foram concedidos mandados para subscrever declarações de rendimentos, nem para receber intimações ou autos de infrações. O balanço e a declaração de rendimentos apresentada em 11/3/1998 não foram elaborados com base em toda a documentação contábil e tributária, pois muitos documentos ainda não haviam sido encaminhados àquele escritório;

- é evidente que a conduta do Escritório de Contabilidade não o exime da responsabilidade por eventual obrigação tributária inadimplida, restando ao interessado pleitear no foro competente a reparação;

- o autuante limitou-se a pedir esclarecimentos e comprovações de valores consignados nos documentos, sem sequer verificar a consistência da declaração de rendimentos e do balanço. Tanto que não fez menção à falta da depreciação ou da correção monetária do balanço;

- não lhe cabe julgar se sua escrituração deveria ter sido desclassificada ou não, procedendo ao arbitramento do lucro. Questiona a consistência da fiscalização da qual não se examinou detalhadamente a escrituração e os documentos contábeis;

- nos anos de 1992 e 1993 incorreu em prejuízos, os quais não foram considerados na autuação;

- assim como o Escritório de Contabilidade não comprovou custos e despesas, certamente também não teria como comprovar o total da receita operacional lançada, pois não possuía todas as notas fiscais emitidas;

- o balanço e a declaração de rendimentos elaborados açodadamente pelo Escritório de Contabilidade não refletem com fidedignidade os fatos patrimoniais ocorridos no ano calendário de 1994, pois, dentre outros, não foram registrados os custos financeiros da Finep, os custos de arrendamentos mercantis do Unibanco Leasing S.A. – Arrendamento Mercantil, os aluguéis devidos à Brascan Imobiliária S/A, as despesas bancárias, as despesas dos programas de alimentação e assistência médica de empregados e as despesas com seguros, totalizando R\$ 3.115.093,74. Também foram registrados como receitas valores de notas fiscais emitidas e canceladas em 1994, que não geraram ingressos financeiros em seu patrimônio;

- no prazo para apresentação dessa impugnação, solicitou que empresa de auditoria verificasse a exatidão de seu balanço e de sua declaração de rendimentos. Por razões óbvias, não foi possível encerrar a auditoria no prazo de 30 dias;

- as principais razões das divergências entre os balanços apurados pelos escritórios contratados são a situação patrimonial no ano anterior, os efeitos da inflação sobre os elementos patrimoniais (correção monetária do balanço), a totalidade dos documentos contábeis e fiscais e as notas fiscais canceladas;

- a receita de R\$ 1.576.656,58 abrange valores das notas fiscais canceladas, relacionadas às fls. 300/304, totalizando R\$ 1.155.405,10;

- como não foi possível, no curto prazo legal, apurar os custos, as despesas e as obrigações que não teriam sido comprovados,

admitir-se-á neste passo, que procedem as glosas de dedutibilidade e a adição ao lucro líquido. Mas, como o imposto é sobre a renda, há que se considerar, na outra mão do procedimento de apuração do lucro líquido, os acréscimos indevidos na receita e os custos e as despesas não computados no procedimento. Assim, partindo do lucro apurado no último balanço apresentado (R\$ 118.946,56), ajustando-o às infrações apuradas e aos encargos não considerados no balanço, apura-se um prejuízo de R\$ 1.635.690,79;

- junta documentos de custos e despesas que não estavam em poder do Escritório de Contabilidade não computados nas elaborações dos balanços e da declaração de rendimentos. Junta, também, cópias de todas as notas fiscais emitidas, inclusive as canceladas;

- no termo de verificação fiscal e no auto de infração não há indicação dos custos e despesas cuja dedutibilidade foi glosada, nem das obrigações cujo valor foi adicionado ao lucro real, o que impossibilita o exercício da ampla defesa;

- é dever legal da fiscalização proceder ao exame dos livros e documentos contábeis e realizar as investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados pelo contribuinte. Não cumpre esse dever legal a fiscalização que se limita a pedir livros e documentos ou informações e comprovações sobre registros ou contas contábeis;

- nas autuações não foram observados os princípios de ordem pública, pois os balanços apresentados pelo Escritório de Contabilidade foram elaborados açodadamente, no curso da fiscalização, como a declaração de rendimentos;

- a fiscalização limitou-se a pedir comprovações de valores registrados no balanço e na declaração de rendimentos, exigindo tributos sobre diferenças de valores que o Escritório de Contabilidade declarou não ter como comprovar. Inexiste qualquer indício de exame na declaração de rendimentos com base na documentação contábil do interessado que se encontrava com o Escritório de Contabilidade. Também não realizou diligências e investigações para apurar a exatidão dos balanços, da declaração de rendimentos e das informações recebidas;

- no termo de verificação (item 4) é alegado que, em resposta à intimação para apresentação da composição do saldo de "outras contas" e informação das datas de pagamentos das obrigações, informou-se que seria impossível atender a intimação, por falta de documentos comprobatórios. Essa autuação por omissão de receita está fundamentada, dentre outros, no art. 228 do RIR/1994;

- a norma do caput do art. 228 do RIR/1994 foi introduzida na legislação do imposto de renda pelo Decreto-lei nº 1598/1977, e a do seu parágrafo único pelo RIR/1994. Essa norma

regulamentar, por definir hipótese de incidência tributária, é inconstitucional e ilegal, por afrontar o princípio da reserva legal;

- a autuação por omissão de receita está genericamente fundada no art. 228, não se sabendo se é na norma do seu caput, ou na do seu parágrafo único. Essa generalidade, ou laconismo, impossibilita o exercício do seu direito de ampla defesa, pois uma das hipóteses de omissão de receita definidas no caput é a manutenção no passivo de obrigações já pagas. A hipótese ilegalmente especificada no parágrafo único é a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada;

- requer que se adite o auto de infração para destacar as obrigações que constituem “omissões de receitas” e que se coloque a fundamentação legal precisa;

- a mesma situação de cerceamento do direito de defesa ocorre nas glosas de dedutibilidade a que se referem os itens 1 e 2 do termo de verificação fiscal. A fiscalização limitou-se a consignar que o Escritório de Contabilidade teria apresentado documentos comprobatórios dos valores de R\$ 689.625,85 e R\$ 341.072,98. Dessa forma, não conseguiu recompor os valores de R\$ 318.117,15 e R\$ 341.072,98;

- por razões óbvias, o profissional contábil deixou de merecer a sua confiança, tendo com ele interesses conflitantes, não tem como se defender da tributação fundada em glosas de dedutibilidade de custos e despesas;

- requer que se adite o auto de infração para destacar os custos ou despesas que não teriam sido comprovados, abrindo oportunidade para se manifestar;

- o valor de R\$ 16.185,56 se refere a serviços imateriais de treinamento. A fiscalização não alega como fundamento fático da glosa o não pagamento da despesa, mas pretende prova de serviço imaterial;

- a incidência do imposto de fonte do art. 44 da Lei 8541/1992 pressupõe omissão de receita ou diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido. Para sua exigência é necessária a demonstração do fato contábil ou patrimonial importando em omissão de receita ou na redução do lucro líquido;

- a presunção de omissão de receita pela manutenção no passivo de obrigações não comprovadas destina-se à incidência do imposto de renda sobre o lucro tributável da pessoa jurídica e não do IRRF;

- não é toda e qualquer hipótese legal de omissão de receita que autoriza presumir a distribuição da receita omitida aos sócios, assim como não é toda e qualquer despesa indevidamente deduzida que pode ser considerada recebida pelos sócios;

- o §2º, do art. 44, da Lei 8541/1992 exclui da incidência do IRRF as deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para os sócios;

- a autuação do IRRF infringe também o §1º, do art. 44, da Lei 8541/1992, segundo o qual o fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou redução indevida. A fiscalização adotou como data de ocorrência do fato gerador o dia 30/12/1994, porque, certamente, supôs que foi a data da elaboração do balanço, embora saiba que ele foi elaborado no curso da fiscalização. A omissão de receita ocorre na data do pagamento ou do registro da obrigação;

- solicita perícia nos balanços elaborados pelo Escritório de Contabilidade, bem como na declaração de rendimentos, formulando quesitos e indicando o seu perito.

5- Verificando não se acharem ainda reunidos todos os elementos necessários para formar a convicção, foi determinada a diligência de fls. 3038/3039 para que fossem examinados os documentos juntados às fls. 300 a 3036, verificando se eles comprovavam as despesas autuadas, bem como se possuíam os requisitos de dedutibilidade, nos valores de R\$ 318.117,15 e R\$ 87.464,02 (itens 1 e 2 da fl. 50).

6- Em conseqüência da diligência foi elaborado o relatório de fls. 3124/3126, onde se conclui que não foram comprovadas despesas nos valores de R\$ 45.423,81 e R\$ 1.121,29.

6.1-Inicialmente os termos da diligência foram remetidos ao domicílio fiscal do contribuinte (fls. 3129/3130). Foi providenciada uma nova ciência, visto que o interessado apresenta no contrato social de fl. 138 outro endereço, mesmo local da entrega das intimações para realização da diligência (fls. 3044/3045). Realizada a intimação, a correspondência retornou com a indicação de desconhecido (fl. 3134). Por último, encaminhou-se a ciência da diligência ao domicílio fiscal do sócio do interessado (fls. 3136/3137).

7- É o Relatório. Examino somente agora em face do volume de trabalho e das condições do serviço.

A partir do resultado da diligência, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – I julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1994

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. RESERVA DE LEI. QUESTÃO CONSTITUCIONAL.

Falece competência aos órgãos da administração tributária para apreciar questão de natureza constitucional.

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. PRAZO PARA RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE IRPJ.

São dedutíveis na apuração do lucro real as despesas necessárias às operações do contribuinte e comprovadas com documentação hábil e idônea. A documentação apresentada deve guardar identidade com os registros contábeis. A retificação da declaração de IRPJ para inclusão de despesas até então não declaradas, somente pode ocorrer dentro do prazo legal, isto é, antes de iniciado o procedimento de lançamento do crédito tributário.

PASSIVO FICTÍCIO. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Presume-se omissão de receitas a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada. A data de ocorrência do fato gerador será a data do balanço, por se tratar de saldo de conta patrimonial, além do que o contribuinte sequer conseguiu determinar a origem do saldo.

SERVIÇOS PRESTADOS DE TREINAMENTO. DEDUTIBILIDADE.

Somente é dedutível na apuração do lucro real o serviço de treinamento se for comprovada a efetiva prestação do contratado. A comprovação pode ser feita mediante a apresentação do manual objeto do treinamento, bem como da relação dos funcionários treinados.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE IRPJ. NULIDADE. DUPLICIDADE DE LANÇAMENTO.

É nulo o lançamento que desatende, entre outros, da descrição dos fatos que levaram ao lançamento. Ademais, o lançamento da multa por atraso na entrega da declaração de IRPJ não pode ter como base de cálculo o mesmo valor utilizado nas infrações com multa de ofício, por configurar uma dupla tributação. A multa por atraso na entrega da declaração do IRPJ tem como base de cálculo o IRPJ devido apurado na declaração apresentada pelo contribuinte, ou a multa mínima estipulada na legislação.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1994

PASSIVO FICTÍCIO. DESPESAS NÃO COMPROVADAS. DISTRIBUIÇÃO DOS VALORES AOS SÓCIOS.

A falta de comprovação de obrigações e de despesas é base de cálculo do IRRF, por ensejar a distribuição de valores aos sócios.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1994

LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS, COFINS E CSLL.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estendem-se aos lançamentos reflexos os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

A DRJ, após determinar diligência, manteve a infração de passivo fictício, diante da falta de comprovação do valor de R\$ 313.572,00 (outras contas), bem como a infração referente à falta de comprovação dos serviços prestados, relativos ao treinamento do manual de contabilidade gerencial, no valor de R\$ 16.185,56, considerando que “*Para a despesa ser dedutível não basta contratar e pagar, precisa ser comprovada a efetiva prestação do serviço*”. Reduziu, a infração referente a despesas não comprovadas, considerando que “*o montante não comprovado de “outras despesas operacionais” passou a ser de R\$ 45.423,81 e o montante de “remuneração, ordenados...” também não comprovado foi de R\$ 1.121,29, de acordo com o relatório de fls. 3124/3126. Assim, a infração fica reduzida a estes valores apurados na diligência, que totalizam R\$ 46.545,10*”. E, ainda, excluiu a multa por atraso na entrega da declaração do IRPJ.

Em razão do montante do crédito tributário exonerado, houve recurso de ofício para o CARF.

Inconformado com a parcela mantida da autuação, o contribuinte, cientificado da decisão em 09/07/2007 (fl.3165), apresentou recurso voluntário ao CARF em 06/08/2007 (fls.3187 e ss.) em que, basicamente, repisa as razões da impugnação.

Em síntese, pede, preliminarmente, a nulidade por cerceamento do direito de defesa, por falta de diligência, consignando que se trata de lançamento por presunção e que, a diligência realizada “*sete anos após iniciada a verificação fiscal, constatou ter havido uma redução para R\$ 45.423,81 e R\$ 1.121,29, de quantias que, ab initio, foram entendidas como não comprovadas no montante de R\$ 1.007.743,00 e R\$ 428.537,00!!*”. Quanto ao mérito (item 2.a), questiona a referência genérica ao art. 228 do RIR/94, prejudicando seu direito de ampla defesa e aduz que o valor de R\$ 313.512,00, caracterizado como "passivo fictício" não foi utilizado para reduzir o lucro líquido.

Sobre as despesas não comprovadas (item 2.b), em relação aos pagamentos ao Banco Boavista, ao aluguel e condomínio e despesas de leasing, alega que foram todos comprovados. Em suma, sobre as despesas tidas como não-comprovadas, sustenta:

67. Deve-se concluir que, das despesas que montam R\$ 46.545,10 glosados pela i. fiscal e corroborada pela decisão ora recorrida, tidas como não comprovadas pela Recorrente, no item 05 do presente recurso, os R\$ 30.175,26 se encontram devidamente demonstrados nos anexos docl-C a doc. 3.

68. Resta, dessa forma, comprovar R\$ 16.369,84. Porém, deve ser considerado o prejuízo do exercido somado ao prejuízo acumulado respectivamente no valor de R\$ 12.542,00 e $p=3.819,0$ Assim, o lucro líquido monta a quantia de R\$ 8,84.

Em relação à despesa considerada desnecessária, aponta que o valor de o valor de R\$ 16.185,56 “*não fora utilizado como dedutível em momento algum*” e que, mesmo que fosse, o valor refere-se a serviços imateriais, de treinamento, cuja comprovação não pode

Quanto ao IRRF, aduz que a hipótese de presunção de omissão de receita de manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada pertence ao regime de incidência do imposto sobre o lucro tributável da pessoa jurídica, e não do imposto de fonte e que *“a contabilização de uma obrigação, ou dívida, inexistente (ou inexigível) não é fato patrimonial que, necessariamente, reduza o lucro líquido (e, por via de consequência, o lucro real) ou dê causa à distribuição de lucros aos sócios”*.

Por fim, questiona a “penosa” aplicação de multa de 75% e dos encargos moratórios, fazendo menção ao agravamento da multa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

RECURSO DE OFÍCIO

A decisão de primeira instância exonerou o crédito tributário referente a “multa por atraso na entrega da declaração do IRPJ”, consignando:

46- A autuação por si só é nula por desatender o art. 142 do CTN, ao não descrever a infração, determinando a matéria tributável. No auto de infração consta somente o cálculo da multa à fl. 49. Além do mais, não se pode exigir a multa por atraso na entrega da DIPJ, tendo como base de cálculo o mesmo valor apurado de IRPJ no auto de infração, sobre o qual incidiu a multa de ofício de 75%. Desta forma temos uma dupla tributação.

Veja-se que a base legal do lançamento é a Lei nº 8.981/95, que dispõe:

Art. 88. A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:

I - à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o Imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago; (Vide Lei nº 9.532, de 1997)

Por sua vez, a Medida Provisória nº 16, de 27.12.2001, posteriormente convertida na Lei nº 10.426, de 24.04.2002, definiu que o descumprimento das obrigações acessórias, exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, acarreta a aplicação das seguintes penalidades:

Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica e Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

[...]/(destacou-se)

Ainda que, à época dos fatos, fosse cabível a multa sobre o imposto de renda apurado em procedimento fiscal, com base na Lei nº 8.981/95, a partir de 2002 essa interpretação deixou de ser possível.

A novel redação veio explicitar que a base de cálculo seria apenas o imposto de renda declarado, descabendo a apuração da multa isolada por atraso na entrega da DIPJ sobre as infrações apuradas em procedimento fiscal, visto que a legislação passou a definir o cálculo da multa sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, consoante o art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.426, de 2002, acima transcrito.

Coaduna-se com esse entendimento o art. 106 do CTN, que dispõe que “*aplica-se a lei tributária a ato ou fato pretérito: (...) c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*”. Para encerrar o assunto, extrai-se da Exposição de Motivos da MP 16, de 2001, a expressa referência à redução de penalidades, abaixo:

7. Os arts. 7º a 9º ajustam as penalidades aplicáveis a diversas hipóteses de descumprimento de obrigações acessórias relativas a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, reduzindo-as ou, no caso do art. 9º, instituindo nova hipótese de incidência, preenchendo lacuna da legislação em vigor.

Com razão a turma julgadora de primeira instância ao exonerar essa parcela do crédito tributário. Além de não conter a precisa descrição da infração, infringindo o art. 142 do CTN por não determinar a matéria tributável, o fundamento legal adotado no lançamento não dá suporte à autuação.

Além disso, a DRJ, a partir da diligência determinada, reduziu o montante não comprovado de “outras despesas operacionais” para R\$ 45.423,81 e o montante de “remuneração, ordenados...” para R\$ 1.121,29, de acordo com o relatório de fls. 3124/3126.

Considerando que a redução decorre de diligência realizada com os elementos disponibilizados pelo contribuinte e conferidos pela autoridade fiscal, e inexistem, no reexame necessário, elementos de convicção em sentido contrário, não há reparos à decisão recorrida.

Diante disso, nega-se provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Da preliminar de nulidade

A recorrente questiona a autuação com base em presunções e indícios, apontando que seria ônus da fiscalização a prova de que a matéria é tributável, nos termos do art. 142 do CTN e, ainda aponta que, “*sem a realização das perícias solicitadas, não pode a Recorrente se defender adequadamente, consistindo tal fato, por si só, cerceamento do direito de defesa*”.

Equivoca-se, contudo, pois as regras de presunção legal de omissão de receitas invertem o ônus da prova, competindo ao contribuinte comprovar que não omitiu. Na

parte em que a autuação não atendia os requisitos do art. 142 do CTN, a própria DRJ anulou a autuação.

Em relação ao pedido de perícia não atendido, a alegação da recorrente torna-se inócua. Como relatado, a DRJ converteu o julgamento em diligência, da qual o contribuinte, cientificado, em 13/03/2007 (fl.3137), na pessoa de seu representante legal, nada contestou.

Veja-se, ainda, que na decisão recorrida restou consignado:

17- Nota-se que o procedimento de fiscalização seguiu as disposições legais acima citadas. A desorganização do interessado, bem como a contratação de 2 contadores para elaborar as demonstrações contábeis e a declaração de IRPJ, que, segundo o interessado, não agiram a contento, é de sua inteira responsabilidade, devendo assumir o ônus de seus atos. Não cabe ao autuante suprir as falhas dos contabilistas contratados pelos contribuintes. Ao autuante cabe sim aplicar a legislação de acordo com os erros encontrados.

18- A desorganização foi tanta, que, conforme palavras do interessado, foram elaboradas 3 demonstrações contábeis, além da contratação de auditoria para apurar qual seria a demonstração contábil correta. Até o momento, e lá se vão mais de 12 anos do término do exercício, sequer foi juntado aos autos o relatório da auditoria contratada para trazer a verdade à tona.

Assim, eventual prejuízo à defesa foi causado pelo próprio contribuinte.

Diante disso, rejeita-se a preliminar de nulidade.

MERITO

A autoridade fiscal acusou a recorrente de ter:

a) omitido receita, caracterizada por manter, em seu passivo, obrigações no valor de R\$ 313.512,00, sem comprovação com documentos hábeis, gerando, assim, o chamado "passivo fictício"

b) glosado como "outras despesas operacionais" o saldo de R\$ 1.007.743,00, bem como ter glosado como "remuneração, ordenados, salários, gratificações e encargos" o saldo de R\$ 428.537,00, saldos estes que lograram êxito em comprovar parte, restando, como "despesas não comprovadas", o montante de R\$ 405.581,17;

c) deixado de comprovar serviços prestados, relativamente ao treinamento do manual de contabilidade gerencial, no valor de R\$ 16.185,56, sendo, então, considerada "despesa desnecessária";

E efetuou os lançamentos reflexos em decorrência de ter a contribuinte:

e) omitido receita, que gerou o "passivo fictício", lhe sendo exigido, como lançamentos reflexos, a título de PIS, o valor de R\$ 3.236,65 e R\$ 8.631,05, a título de Cofins;

f) omitido receita, que gerou o "passivo fictício" e ter glosado como "outras despesas operacionais", foi exigido, como lançamentos reflexos, a CSSL — contribuição social sobre o lucro e o IRRF — Imposto de renda na fonte.

No recurso voluntário, a recorrente vem contestando cada um dos itens a seguir analisados.

Da omissão de receita por Passivo Fictício (Item 2.a)

A recorrente alega que não se sustenta a acusação de omissão de receita caracterizada pela suposta ausência de comprovação por ter mantido em seu passivo o valor de R\$ 313.512,00, como "passivo fictício", já tal valor não foi utilizado para reduzir o lucro líquido. E ainda aduz que:

28. A ora Recorrente foi autuada por omissão de receita, fundada a autuação nos artigos 195, II, 197, Parágrafo único, 226, 228 e 230 do RIR/94. É necessário esclarecer que o artigo 195, que trata das adições ao lucro líquido do período-base, e seu inciso II, não define hipótese de presunção de omissão de receita; o artigo 197, parágrafo único, também não define hipótese de omissão de receita, o mesmo se verificando em relação aos artigos 226 e 230.

Sem razão. Primeiro, porque a caracterização do passivo fictício independe de qualquer reflexo na apuração do lucro líquido.

Ademais, a legislação inverte o ônus da prova, presumindo a omissão de receita, por manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (art. 228, parágrafo único, alínea "b", do RIR/94).

A infração descrita no auto de infração permitiu a defesa do contribuinte. Eventual equívoco no enquadramento legal não é motivo de nulidade da autuação, como atesta mansa e pacífica jurisprudência do CARF, quando a descrição dos fatos identifica, com precisão, a irregularidade de que é acusado o contribuinte, não prejudicando o exercício do seu direito de defesa, como é o caso dos autos.

Assim, mantém-se a autuação neste ponto.

Das despesas não comprovadas (item 2.b)

A recorrente contesta esse item da autuação apresentando documentos comprobatórios em anexo ao recurso voluntário.

Sabe-se que a regra no processo administrativo é a apresentação de documentação juntamente com a impugnação, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. As exceções são expressamente previstas no seu §4º e dependem de solicitação específica e comprovação do alegado, o que não ocorreu no caso concreto.

Mais ainda. Como relatado, a DRJ determinou diligência através da qual foram reexaminadas as contas e a documentação comprobatória resultando na seguinte informação fiscal:

Em atendimento ao solicitado na Resolução de fls. 3038/3039, oriunda da DRJ —Rio de Janeiro/RIO e, em cumprimento ao despacho de fls. 3041, procedi à análise do processo acima referido, intimando a contribuinte em 30/05/2005 e reintimando-o em 21/06/2005 (fls. 3044 e 3045, respectivamente) a apresentar os documentos originais comprobatórios dos valores levados a débito das contas "Outras_Despesas Operacionais" e "Remuneração, Ordenados, Salários, Gratificações e Encargos", no Ano-Calendário de 1994, nos valores de R\$1.007.743,00 e R\$428.517,00, respectivamente, conforme consta da respectiva Declaração de Rendimentos — IR — Pessoa Jurídica.

Em resposta,encaminhou a esta fiscalização as relações anexas às fls. 3046/3114, onde, segundo o contribuinte, estavam discriminados os documentos que as acompanhavam.

Na conferência de todo a material entregue, constatamos o seguinte:

1. O contribuinte relacionou várias sub-contas (doc. fls. 3046) como sendo as que compuseram a conta "Outras_Despesas Operacionais" na Declaração de Rendimentos — IR — Pessoa Jurídica, do Ano-Calendário de 1994, no valor total de R\$1.007.743,00.

Para cada uma delas foram apresentados G& documentos que comprovaram os valores relacionados (fls.3047/3106), com exceção das sub-contas "Leasing", "Despesas Bancárias", "Condomínio" e "Aluguel" sub-conta "Outras Despesas", também relacionada naquele documento, é composta pelas rubricas discriminadas na relação de fls.3091 Relativamente às sub-contas "Leasing", "Despesas Bancárias", "Condomínio" e "Aluguel", acima referidas, o contribuinte apresentou documentos que comprovam apenas parte dos valores lá relacionados e, em alguns casos, nem os apresentou.

Desta forma, esta fiscalização confeccionou as planilhas anexas às fls.3115/3121, onde estão os valores devidamente-comprovados.

2. Os valores levados a débito da conta "Remuneração, Ordenados, Salários, Gratificações e Encargos" na Declaração de Rendimentos — IR — Pessoa Jurídica, do Ano-Calendário de 1994, conforme acima descrito, somam R\$ 428.537,00, Entretanto, o contribuinte apresentou o documento de fls 3107, onde elencou despesas no valor R\$427.415,71. Esse valor, de-R\$427.415,71, foi devidamente comprovado com os documentos apresentados.

Foram consideradas como devidamente comprovadas as despesas abaixo discriminadas:

1. "OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS"

[...]

*Total comprovado962.319,19**Total não comprovado45.423,81**2. "REMUNERAÇÃO, ORDENADOS, SALÁRIOS, GRATIFICAÇÕES E ENCARGOS"**Total comprovado..... 427.415,71**Total não comprovado..... 1.121,29*

Essa informação foi cientificada à recorrente, o que lhe possibilitou a contestação das conclusões da autoridade fiscal. Contudo, não houve qualquer contestação por parte da interessada, ora recorrente, mas apenas o seu silêncio. Ou seja, embora intimada sobre o resultado da diligência, a recorrente nada alegou. Após, ao apresentar seu recurso voluntário, preferiu repisar os argumentos da impugnação.

Nesse caso, a apresentação de documentação que alega ser suficiente em momento posterior fere a lógica do andamento processual, em razão da preclusão consumativa, regra atraída pela aplicação subsidiária do direito processual civil.

Assim, a glosa deve ser mantida.

Da despesa desnecessária (item 2.c)

Sobre a falta de comprovação dos serviços prestados, relativamente ao treinamento do manual de contabilidade gerencial, no valor de R\$ 16.185,56, considerada "despesa desnecessária", a recorrente sustenta que o valor não foi deduzido e que qualquer serviço de contabilidade, numa empresa como a Recorrente, deve ser considerado essencial e necessário à consecução de seu objeto .

De acordo com o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, "*são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*", sendo "*necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa*" (§ 1º). Além disso, "*as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa*" (§ 2º).

Assim, cabe ao contribuinte comprovar, mediante documentação hábil e idônea, que não apenas suportem os lançamentos contábeis decorrentes, mas que justifiquem e atestem a dedutibilidade das despesas necessárias, normais e usuais à atividade da empresa. Ou seja, não basta comprovar o pagamento. Ao contribuinte compete o ônus de comprovar que recebeu a efetiva prestação do serviço contratado.

Veja-se que, na decisão recorrida, restou consignado:

30- Para a despesa ser dedutível não basta contratar e pagar, precisa ser comprovada a efetiva prestação do serviço. Pelo que é pago, ou vai ser pago, deve corresponder a uma contrapartida de serviço realizado. No caso, como se tratou de treinamento

com base em um manual, a comprovação poderia ser feita apresentando o respectivo manual objeto do treinamento, como também a relação dos funcionários que participaram do treinamento. Ainda que determinados serviços tenham a conotação de imateriais, eles podem deixar evidências dos trabalhos executados.

31- Além da falta de comprovação do serviço prestado, chama a atenção o fato da contrafação de um treinamento de manual contábil, enquanto o interessado contratava serviços contábeis externamente. Em seu arrazoado, cita a contrafação de dois escritórios para elaborar as demonstrações contábeis. Se os serviços contábeis vinham sendo realizados por prestadores de serviços, quem foi treinado?

As alegações da recorrente não lograram afastar aquela conclusão, cujos fundamentos são aqui adotados, com a permissão do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99, para manter a autuação.

Do IRRF

A recorrente ainda sustenta que a incidência do IRRF, prevista no art.44 da lei nº 8.541/92, pressupõe omissão de receita ou diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídica por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido e que a presunção de omissão de receita de manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, destina-se apenas ao IRPJ, não alcançando o IRRF.

Considera que não é toda e qualquer despesa indevidamente reduzida que pode ser considerada recebida pelos sócios e que *“a contabilização de uma obrigação, ou dívida, inexistente (ou inexigível) não é fato patrimonial que, necessariamente, reduza o lucro líquido (e, por via de consequência, o lucro real) ou dê causa à distribuição de lucros aos sócios”*.

Equivoca-se a recorrente. Neste tema, adota-se a mesma conclusão pelos mesmos fundamentos da decisão recorrida, a teor do disposto no art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99, conforme transcrição:

40- A questão da tributação na fonte sobre omissões de receitas ou outro procedimento que implique redução no lucro líquido vem desde o art. 8º do Decreto-lei nº 2065, de 26/10/1983, in verbis:

"Art. 8º. A diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou por qualquer outro procedimento que implique redução no lucro líquido do exercício, será considerada automaticamente distribuída aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e, sem prejuízo do Imposto de Renda da pessoa jurídica, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento."

41- Na ocasião surgiu a dívida quanto à expressão "redução no lucro líquido", que foi esclarecida pelo Parecer Normativo CST nº 20, de 20/9/1984:

"4. Quanto à segunda indagação proposta, é de ressaltar-se que o comando legal em causa somente tem aplicação nas hipóteses em que a redução no lucro líquido possa de fato ensejar distribuição de valores aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, como, exemplificativamente, na omissão de receita proveniente de: saldo credor de Caixa, passivo fictício, suprimento fictício de Caixa, omissão de vendas, notas frias, notas calçadas, custos ou despesas inexistentes.

Por outro lado, o dispositivo não é aplicável quando, embora haja redução no lucro líquido, o procedimento adotado pela empresa não propicie qualquer distribuição de valores, como se observa nos seguintes casos, dentre outros: diferença a menor na correção monetária do ativo permanente, apropriação como custo ou despesa de aplicação de capital na aquisição de bens do ativo imobilizado, apropriação de encargos de depreciação maior que o legalmente admitido e subavaliação de estoques."

42- Posteriormente, o art. 8º do Decreto-lei nº 2065/1983 foi revogado, passando a matéria a ser regida pelo art. 44 da Lei 8541/1992, conforme a seguir:

"Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. § 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios."

43- Com o intuito de dirimir a dúvida se o art. 8º do Decreto-lei nº 2065/1983 teria sido revogado a partir da edição da Lei nº 7713/1988, que, em seu art. 35, instituiu o imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, foi elaborado o Parecer Normativo nº 4/1994. Este parecer voltou a enfatizar o que estava no item 4 do parecer anterior, citado no §41 acima, conforme a seguir:

"...

13. É importante frisar que esta incidência na fonte somente tem aplicação às hipóteses em que a redução do lucro líquido possa de fato ensejar transferência de valores do patrimônio da pessoa jurídica para o das pessoas físicas, como é o caso da omissão de receita proveniente de: saldo credor de caixa, passivo fictício, omissão de vendas, notas "frias", notas "calçadas", custos ou despesas inexistentes, etc.

...

15. Observa-se que a hipótese de incidência prevista neste artigo não cogita de distribuição regular de rendimentos, isto é, pelos mecanismos usualmente utilizados, previstos na legislação comercial. Pelo contrário, pode-se afirmar, com segurança, que

a forma utilizada pela empresa objetivou encobrir a transferência de tais recursos a outrem.

16. Aludidos fatos, quando identificados, comprovam, pela inexistência de recursos no patrimônio da empresa, a efetividade da alocação destes ao patrimônio de terceiros.

...

17.1 Nota-se que a manutenção, pela pessoa jurídica, de escrituração contábil nos moldes estabelecidos pela legislação comercial e fiscal afasta a presunção de distribuição de rendimentos a pessoas físicas vinculadas, uma vez que, sem vícios, só podem haver rendimentos distribuídos nos casos em que a operação (distribuição de lucros, dividendos, bonificações, participações, gratificações etc) esteja expressamente registrada em sua escrituração.

...

40. Assim, considerando que:

a) o Código Comercial Brasileiro determina regras a serem observadas por todos os comerciantes quanto à escrituração comercial a eles pertinentes, não cogitando de operações à margem da lei;

...

c) o art. 8º do D.L. nº 2.065/83 e o art. 44 da Lei nº 8.541/92 incidem sobre a receita omitida ou diferença verificada na determinação do lucro líquido, em decorrência de procedimentos irregulares de distribuição de valores aos sócios;

d) por tratarem de hipóteses de incidência distintas, o art. 35 da Lei nº 7.713/88 não revogou expressa ou tacitamente o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, conclui-se que o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 é aplicável aos casos de omissão de receitas e redução indevida do lucro líquido, ocorridos nos períodos-base encerrados até 31 de dezembro do 1992. A partir de 1º de janeiro de 1993, a norma aplicável à matéria é a constante do art. 44 da lei nº 8.541/92". 44- Portanto, a falta de comprovação de despesas e de saldo registrado em conta passiva, indicados na DIPJ, constitui fato gerador do IRRF, conforme disposto no art. 44 da Lei 8541/1992. O valor devido será de:

R\$ 46.545,10 + R\$ 313.572,00 = R\$ 360.117,10 / 0,6618 = 544.147,92 Ufir

544.147,92 Ufir X 25% = R\$ 136.036,81 Ufir X 0,9108 = R\$ 123.902,32.

Ou seja, a falta de comprovação de despesas e de saldo registrado em conta passiva, indicados na DIPJ, constitui fato gerador do IRRF, conforme disposto no art. 44 da Lei 8541/92. Nesses termos, mantêm-se a autuação de IRRF.

Da multa de ofício de 75% e do percentual dos juros moratórios

A recorrente alega que as imposições são “penosas”.

No âmbito administrativo, contudo, não há o que discutir em relação à proporcionalidade das multas, diante da Súmula CARF nº 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Quanto aos juros moratórios, cabe referir a Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Matéria não arguida pela defesa

Quanto ao ponto levantado por um dos conselheiros durante a sessão de julgamento, por considerar que o presente litígio alcançava a questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, as razões da impossibilidade do colegiado se manifestar sobre a questão no caso concreto são as mesmas detalhadas no voto vencedor do acórdão nº 1202-001.022, de 10/09/2013.

DISPOSITIVO

Em razão do exposto, nega-se provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner