

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n.º : 10783.008403/97-32
Recurso n.º : 129.760
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS.: 1995 a 1997
Recorrente : DESENTUPIDORA LÍDER LTDA.
Recorrida : DRJ no RIO DE JANEIRO/RJ
Sessão de : 16 DE OUTUBRO DE 2002
Acórdão n.º : 105-13.919

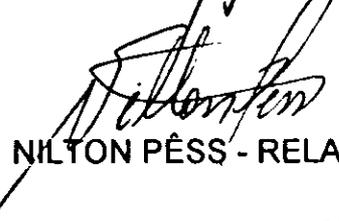
NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - Os documentos e argumentos apresentados, constantes dos autos, merecem receber exame na profundidade suficiente e recomendada para a solução da lide. A omissão ou superficialidade na análise, a não motivação, falta de clareza ou não referência a todos os autos de infração objetos do processo, com o enfrentamento das razões de defesa suscitados, provocam preterição ao direito de defesa, contaminando o ato decisório.

NULIDADE - Muito embora proferidas por autoridade competente, decisões proferidas com preterição do direito de defesa devem ser declaradas nulas, com amparo no artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235, de 06/03/1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DESENTUPIDORA LÍDER LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DECLARAR NULA a decisão de primeiro grau, a fim de que seja proferida outra na boa e devida forma, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega, Álvaro Barros Barbosa Lima e Verinaldo Henrique da Silva, que rejeitavam a preliminar argüida.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE


NILTON PÊSS - RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 NOV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARIA AMÉLIA FRAGA FERREIRA, DANIEL SAHAGOFF, DENISE FONSECA RODRIGUES DE SOUZA e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n.º : 10783.008403/97-32

Acórdão n.º : 105-13.919

Recurso n.º : 129.760

Recorrente : DESENTUPIDORA LÍDER LTDA.

RELATÓRIO

As exigências formuladas nos presentes autos decorrem de infrações apontadas pela fiscalização, assim postas no Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 1528/1564):

***CUSTOS DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS
COMPROVAÇÃO INIDÔNEA***

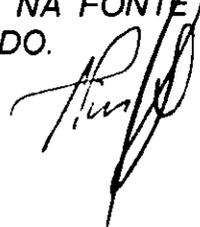
Em procedimento de fiscalização na empresa Desentupidora Líder Ltda., constatei a utilização de Notas Fiscais comprovadamente INIDÔNEAS, registradas como Custo e/ou Despesas Operacionais. Os valores contabilizados, abaixo discriminados, correspondentes a estas Notas Fiscais, estão sendo glosados neste ato, com base no exposto no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (doc. De fls. 1.583 a 1.624), onde consta o demonstrativo dos valores glosados (fls. 1.636 a 1.703).

O lançamento abrange o período de 02/94 a 11/96, sendo dado com Enquadramento Legal: Art. 197, Parágrafo único; 202; .231; 232. Inciso I e 195, inciso I, todos do RIR/94.

Como decorrência, foram também lavrados auto de infração referentes a PIS/REPIQUE (fls. 1565/1572) e Contribuição Social sobre o Lucro (fls. 1573/1582)

Não constando como lançamento decorrente, embora anexado no mesmo processo, foi igualmente efetuado lançamento referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 1626/1635), com a seguinte descrição:

***FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA
TRIBUTADO EXCLUSIVAMENTE NA FONTE S/PAGAMENTO A
BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.***



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10783.008403/97-32

Acórdão n.º : 105-13.919

Em procedimento de fiscalização na empresa Desentupidora Líder Ltda., nos períodos de 1994, 1995 e 1996, constatei que diversas Notas Fiscais comprovadamente inidôneas, utilizadas em despesas e/ou custos operacionais, foram pagas a beneficiários não identificados, conforme demonstra o Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 1.636 a 1.703.

De acordo com o art. 61 e parágrafo da lei 8.981/95, os valores pagos a beneficiários não identificados, a partir de janeiro de 1995, estão sujeitos ao reajustamento da base de cálculo.

O lançamento abrange o período de 01/95 a 11/96, sendo dado com Enquadramento Legal: Art. 61, da lei 8/981/95, art. 629 e 655 do RIR/94.

Em todos os lançamentos foi aplicada a multa majorada de 150%

Constam do processo, dois (2) termos de Verificação e Constatação Fiscal e dois (2), termos de Encerramento de Ação Fiscal: a) de folhas 1583/1624 e 1625, referentes aos lançamentos de IRPJ, PIS/REPIQUE e Contribuição Social e b) de folhas 1636/1703 e 1704, referentes ao lançamento do IR Fonte, que apresento em plenário, destaco o seguinte:

- Foram retidas Notas Fiscais de Prestação de Serviços das empresas: CONSTRUTORA DOMUS LTDA.; ELETRÔNICA ELETROCOLOR LTDA. ME; DIGITAL MÁQUINAS ou LOC MÁQUINAS – JOÃO LUIZ PEREIRA ME; MARCELLA REPRESENTAÇÕES – JOSÉ MARQUES BRONZE NETO ME; JOSÉ GARCIA DE AGUIAR ME e Nota fiscal de Venda de Mercadorias da empresa FW REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA. ME.

- De posse das notas fiscais, a fiscalização realizou procedimentos, constatando:

1 . Serem essas empresas inexistentes, ou desativadas em data anterior ao fornecimento dos serviços e/ou venda de mercadorias;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10783.008403/97-32

Acórdão n.º : 105-13.919

2 . A efetiva saída de numerários para terceiros, correspondentes aos valores das notas fiscais especificadas;

3 . Que os beneficiários dos pagamentos efetuados pela fiscalizada, relativos às notas em referência, não são as pessoas jurídicas em nome das quais foram emitidas as Notas Fiscais, e sim terceiros NÃO identificados.

Das constatações acima, a fiscalização depreendeu que:

a) As notas fiscais em referência, são documentos inidôneos, eivados de falsidade ideológica, imprestáveis para comprovar qualquer despesa e/ou custo, logo, NÃO HOUVE prestação de serviços pelas empresas e NÃO HOUVE venda de mercadorias.

b) Os pagamentos efetuados decorrentes dos serviços não prestados e das mercadorias não recebidas, comprovados por essas notas fiscais, foram considerados pagos a beneficiários não identificados.

Não se conformando com as exigências fiscais, a contribuinte apresentou, tempestivamente, duas (2) impugnações: a) folhas. 1706/1727, referente a FM nº 01418 (IRPJ – PIS/REPIQUE e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL); e b) folhas 1795/1815, referente a FM nº 01419 (I R FONTE) , acompanhadas de documentos de fls. 1728/1794 e 1816/1835, arguindo em síntese, conforme posto no relatório da decisão recorrida:

1. *O cálculo dos tributos e suas "obrigações acessórias" deveria ser feito a partir do lançamento e não do fato gerador;*

2. *Teriam sido apresentados à autuante todos os documentos por ela solicitados (notas fiscais e respectivos recibos, além de cópia dos cheques), os quais teriam sido desconsiderados para se concluir que os pagamentos referentes às notas fiscais foram feitos a beneficiários não identificados e os correspondentes recursos entregues aos sócios ou terceiros;*

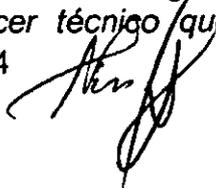
3. *Os documentos apresentados, por si só, constituiriam meio de prova hábil a demonstrar as referidas despesas;*

4. *Nas notas fiscais estariam consignados todos os elementos e dados em lei, sendo perfeitos quanto à forma;*

5. *Não caberia à interessada averiguar se as empresas emitentes das notas fiscais estariam funcionando de acordo com a lei;*

6. *Os recibos corroborariam a legitimidade das operações;*

7. *Segundo o parecer técnico que acompanha as razões da*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10783.008403/97-32

Acórdão n.º : 105-13.919

impugnação, o registro na conta caixa seria o meio autorizado pela legislação contábil como prova de atos negociais da empresa;

8. A atividade desenvolvida pela interessada exigiria a utilização de veículos e equipamentos, além, da correspondente manutenção desses bens. Assim, pelas conclusões da fiscalização, a interessada não teria realizado manutenção dos equipamentos desde 1994;

9. Todos os serviços teriam sido realizados seguindo os requisitos de necessidade. Normalidade e usualidade;

10. O pagamento em cheques "ao portador" ou em dinheiro (descontando-se cheque nominal à empresa na "boca do caixa") seria prática comum nos dias de hoje, não vedada em lei;

11. Se as operações da interessada tivessem sido fraudulentas, seria mais fácil omitir os cheques microfilmados, ao invés de apresentá-los à fiscalização;

12. O "Regulamento do CTE" dispensaria as empresas exclusivamente prestadoras de serviços de cadastro no CGC, o que elidiria a irregularidade apontada pela autuante quanto à Construtora Domus Ltda.;

13. A omissão na entrega de declaração de rendimentos não desnaturaria as operações em questão, como no caso da Impacto Cemente Gráfica e Editora Ltda.;

14. O contrato social acostado comprovaria a real existência da empresa Eletrônica Eletrocolor Ltda. ME;

15. Não haveria irregularidade na utilização de notas fiscais com data de autorização antigas (1987), tendo a tipificação das mesmas seguido o padrão da época;

16. Não tendo sido os cheques descontados pela interessada ou seus sócios, nem tendo sido provado que os titulares não perceberam valores, não teria havido aquisição de disponibilidade econômica pela interessada ou seus sócios, mas sim por terceiros;

17. A base de cálculo do IRPJ deveria ser 50% das receitas omitidas;

18. Na apuração da CSLL não teria sido deduzido o valor do próprio tributo na apuração de sua base de cálculo;

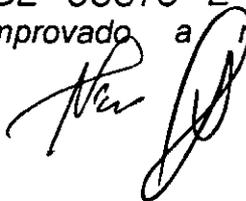
19. A multa de 150% seria absurda, por acarretar confisco de bens, ser penalidade desproporcional e só ser aplicável em caso de evidente intuito de fraude.

A DRJ do Rio de Janeiro/RJ pela sua 6ª Turma, através da Decisão DRJ/RJO nº 00213/2001 de 13 de novembro de 2001 (fls. 1856/1864), considera os lançamentos procedentes, assim ementando:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1994, 1995, 1996

Ementa: IRPJ. GLOSA DE CUSTO E DESPESAS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. ⁵ Comprovado a não ocorrência das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10783.008403/97-32

Acórdão n.º : 105-13.919

operações descritas em notas fiscais, procede a glosa dos custos e despesas a elas correspondentes, mesmo que tais notas fiscais preencham todos os requisitos formais previstos pela legislação tributária.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS. CSLL. IRRF. Aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido em relação ao lançamento matriz.

Devidamente cientificado da decisão em data de 27/12/2001, conforme AR anexado à folha 1905, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 1897/1904), em data de 25 de janeiro de 2002.

Igualmente apresenta em anexo, documentos de fls. 1905/1925, informando tratar-se de arrolamento de bens, para permitir o seguimento do recurso voluntário.

Em seu recurso basicamente coloca:

Inicialmente argüi nulidade da decisão, sob o argumento de que a mesma não se referiu a todos os autos de infração do processo. Diz que a decisão somente tangenciou os lançamentos do PIS, da CSLL e do IRF, informando que a estes, por serem mera decorrência do lançamento do IRPJ, deveriam ter o mesmo fim.

Entende que o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte, não se trata de mera decorrência.

Argumenta que basta compulsar os autos para concluir que o lançamento do IRF não é decorrente do lançamento do IRPJ. Caberia aos julgadores de primeira instância identificar as precisas razões que sustentam o lançamento do IRF. Porém, nada foi dito, sequer mencionado, sobre a existência de pagamentos a beneficiários não identificados, muito menos quanto à manutenção deste lançamento concomitantemente à exigência do IRPJ, sob a alegação de notas fiscais inidôneas.

Entende carecer de completa fundamentação a decisão, devendo ser

6 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10783.008403/97-32

Acórdão n.º : 105-13.919

integralmente anulada para que outra seja proferida em boa e devida forma, enfrentando todos os lançamentos que integram o processo.

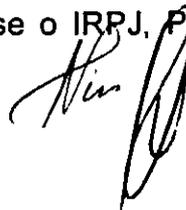
Faz a seguinte indagação: *O lançamento do IRPJ em razão da glosa de despesas pode coexistir com o lançamento do IRF correspondente ao pagamento destas mesmas despesas?* Conclui ser a resposta negativa, sendo os dois lançamentos absolutamente incompatíveis, não podendo coexistir.

Entende que a justificativa para a adição das chamadas despesas inidôneas é uma redução indevida do lucro líquido através de despesas que, na verdade não foram pagas. Vale dizer, a glosa e a conseqüente adição somente se justificam pela redução artificial, não efetiva, do lucro líquido. Por outro lado, a tributação do IR Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados tem como premissa exatamente o contrário, vale dizer, a constatação da saída de recursos da empresa. Cita ementa do Acórdão nº 104-17.572.

Logo, a glosa da despesa suportada por documento inidôneo e a tributação do respectivo pagamento seriam situações incompatíveis e excludentes, visto que cada uma parte de premissas totalmente opostas. A primeira, do fato que tal despesa não existiu; a segunda, da constatação do pagamento.

Diz ainda que, mesmo admitindo que a glosa da despesa pressupõe redução indevida do lucro através de recursos que, em última análise, foram destinadas aos sócios, conforme admitido pela fiscal autuante, não se pode negar que este pagamento aos sócios corresponderia a parcela do lucro líquido – indevidamente reduzido – que foi a estes disfarçadamente distribuído.

Mesmo admitindo a hipótese, a adição da despesa e da respectiva exigência no IRPJ seria incompatível com a tributação do IRF, visto que sobre a parcela dos lucros distribuídos relativa aos resultados apurados a partir de 1995 não haveria incidência de IR Fonte, por força da isenção outorgada pelo art. 10 da Lei nº 9.249/95. O lançamento somente poderia subsistir se exigisse o IRPJ, PIS/Repique e CSLL sobre



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10783.008403/97-32

Acórdão n.º : 105-13.919

fatos geradores ocorridos entre fevereiro de 1994 e novembro de 1996; e o IR Fonte para os pagamentos das parcelas do lucro ocorridas até dezembro de 1995.

O lançamento do IR Fonte somente poderia ocorrer a título de dividendos distribuídos e mesmo assim se correspondesse a lucro líquido do ano de 1995, tendo em vista a isenção do IRF sobre dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir de janeiro de 1996.

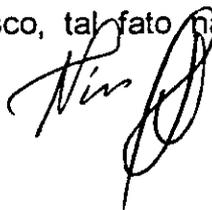
Ainda com relação ao lançamento do IR Fonte, diz que o art. 61, § 2º da Lei nº 8.981/95 é suficientemente claro ao dispor que "*Considera-se vencido o Imposto sobre a Renda na Fonte no dia do pagamento da referida importância.*" Os pagamentos efetuados pela recorrente, conforme apurado pela própria autuante no Quadro 16 do anexo ao Termo de Verificação, não ocorreram no último dia de cada mês.

De acordo com o lançamento, todos os fatos geradores ocorreram no último dia de cada mês.

O Auto de Infração (IR Fonte), não poderia subsistir, porque não se refere a fatos devidamente ocorridos e por sua descabida indicação dos fatos geradores viola o direito de defesa da recorrente, constitucionalmente assegurado.

Quanto às despesas glosadas, diz que o simples fato de haver o lançamento a título de IRF, por supostos pagamentos a beneficiários não identificados, seria suficiente para ratificar a existência das despesas glosadas pela fiscalização. Se houve lançamento de IR Fonte é porque as despesas supostamente inidôneas eram verdadeiras, porque o pressuposto para a exigência do IR Fonte é exatamente a constatação do pagamento, situação oposta do lançamento do IRPJ pela glosa de despesas, cujo suporte fático reside na inexistência da despesa.

Reafirma que todas as despesas foram pagas e devidamente suportadas por documentos fiscais emitidos pelos beneficiários. Se tais beneficiários não se encontravam em situação regular junto ao fisco, tal fato não pode ser imputado à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10783.008403/97-32

Acórdão n.º : 105-13.919

recorrente, que desconhecia a situação cadastral de seus diversos fornecedores.

Se todas as despesas, além de suportadas por documentação hábil e idônea correspondem a gastos compatíveis com a atividade social da recorrente, nada há que impeça seu aproveitamento na apuração do imposto de renda e suas decorrências.

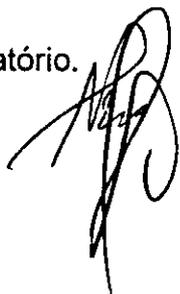
Finaliza protestando pela juntada de novos elementos, assim como em aditar razões complementares, solicitando: a) seja acolhida a preliminar de nulidade da decisão recorrida; b) seja integralmente reformada a decisão recorrida.

A Delegacia da Receita Federal em Vitória – ES, através de despacho de fls. 1926, em atenção ao art. 32 da MP 1973-57 e suas reedições, alterando os termos do Decreto 70.235/72; o Decreto 3.717/2001 e a IN SRF nº 26/2001, NEGA seguimento ao recurso voluntário.

Às fls. 1943/1954, consta cópias de processo nº 2002.50.01.001133-3 – Justiça Federal – Seção Judiciária do Espírito Santo – Segunda Vara Federal, que trata de Mandado de Segurança, com deferimento de pedido liminar, determinando o seguimento do recurso voluntário interposto, sem a exigência do depósito prévio de 30% incidente sobre a exigência fiscal.

Despachos de fls. 1956/1957, encaminham o processo ao Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and flourishes, positioned to the right of the text 'É o Relatório.'

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10783.008403/97-32

Acórdão n.º : 105-13.919

VOTO

Conselheiro NILTON PÊSS, Relator

O recurso é tempestivo e, em princípio, preenche os requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Como visto no relatório, o presente processo é composto de 4 (quatro) autos de infração, a saber:

1 – IRPJ (fls. 1528/1564), decorrente de glosa de custos/despesas operacionais, pela utilização de comprovação inidônea, tendo como enquadramento legal dado os arts. 197, parágrafo único; 202; 231; 232, inciso I e 195, inciso I, todos do RIR/94;

2 – PIS/REPIQUE (fls. 1566/1572) decorrente da mesma infração referente ao IRPJ;

3 – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL (fls. 1573/1582) decorrente da mesma infração referente ao IRPJ; e

4 – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (fls. 1616/1635) decorrente de pagamentos a beneficiários não identificados, referente às notas fiscais inidôneas, também glosadas para efeitos do lançamento do IRPJ. Enquadramento legal: art. 61 e § da Lei 8.981/95, com reajustamento da base de cálculo, a partir de janeiro de 1995.

Apresenta a contribuinte, em seu recurso voluntário, preliminar de nulidade da decisão, por não ter a mesma se referido a todos os autos de infração integrantes do processo. Diz que a decisão somente tangenciou os lançamentos do PIS,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10783.008403/97-32

Acórdão n.º : 105-13.919

da CSLL e do IRF, informando que a estes, por serem mera decorrência do lançamento do IRPJ, deveriam ter o mesmo fim.

Entende que, sobretudo no que diz respeito ao lançamento do Imposto de Renda na Fonte, não se trata de mera decorrência. Caberia aos julgadores de primeira instância identificar as precisas razões que sustentam o lançamento do IRF. A decisão careceria de completa fundamentação. Pede seja anulada a mesma, para que outra seja proferida, enfrentando todos os lançamentos que integram o processo.

Vamos a apreciação da preliminar argüida.

O Processo Administrativo Fiscal, disciplinado pelo Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, assim dispõe em seu art. 9º;

Art. 9º. A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação 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.

§ 1º. Quando, na apuração dos fatos, for verificada a prática de infrações a dispositivos legais relativos a um imposto, que impliquem a exigência de outros impostos da mesma natureza ou de contribuições, e a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova, as exigências relativas a um mesmo sujeito passivo serão objeto de um só processo, contendo todas as notificações de lançamento e autos de infração.

Entendo que a infração pela utilização de documentação fiscal inidônea, reduzindo a base de cálculo para incidência do IRPJ, do PIS e da CSLL, dependem dos mesmos elementos de prova, além de caracterizarem impostos e contribuições da mesma natureza, sendo os lançamentos referente ao PIS e a CSLL, lançamentos decorrentes, ou reflexos do IRPJ, possibilitando que os autos de infração respectivos, venham a formar um só processo, como previsto na legislação supra transcrita.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10783.008403/97-32

Acórdão n.º : 105-13.919

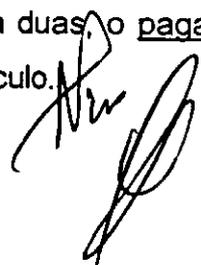
Já a exigência correspondente ao IR Fonte, que no caso presente deriva dos mesmos documentos que suportam o lançamento referente ao IRPJ, decorre da suposta infração por pagamentos a beneficiário não identificado, portanto infração diversa da referente ao IRPJ, não sendo dela decorrente ou reflexa, mas sim conexa.

Entendo que, um processo pode ser considerado como principal ou matriz, em relação aos outros processos que dele dependam, por conter matéria que deverá ser apreciada em primeiro lugar. No caso, glosada a despesa/custo, com o lançamento do IRPJ, foi também lançado o PIS/Repique e a Contribuição Social em autos de infração decorrentes ou reflexos, respeitando-se a fundamentação legal para cada exigência. No julgamento, como regra geral, a não ser que novos fatos forem argüidos, o que for decidido em relação ao IRPJ deverá também ser observado com relação às exigências do PIS e da Contribuição Social.

Já o lançamento conexo. No caso o IR Fonte, não necessariamente deva acompanhar o que for decidido em relação ao IRPJ. Pode-se julgar como exigível o lançamento do IRPJ, pela inidoneidade dos documentos, identificando-se perfeitamente os beneficiários dos pagamentos, quando a exigência do IR Fonte não seria exigível, embora amparados pelos mesmos documentos. Por outro lado, poder-se-ia ainda, virem a ser considerados válidos os documentos, permitindo-se a dedutibilidade dos custos/despesas, excluindo-se as exigências referentes ao IRPJ, ao PIS/Repique e a Contribuição Social e, por não terem sido identificados os seus beneficiários, manter-se a exigência referente ao IR Fonte.

Registro que a infração por pagamento a beneficiário não identificado, independe de o documento que dê suporte ao lançamento seja idôneo ou não, ou até mesmo que exista ou não.

No caso presente, embora baseadas na mesma documentação probatória, identifiquei duas infrações denunciadas: a uma, a contabilização de custos ou despesas operacionais, lastreados em documentação inidônea; a duas, o pagamento a beneficiários não identificados, com reajustamento da base de cálculo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10783.008403/97-32

Acórdão n.º : 105-13.919

Portanto, no caso, não caracterizada a decorrência ou reflexo, mas sim a conexão entre a exigência do IRPJ e do IR Fonte.

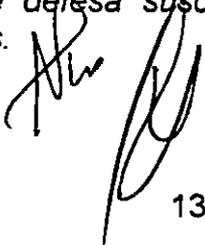
Em princípio, pela prática processual recomendada, deveriam ser formados dois processos em separado, o primeiro, contendo o auto de infração do IRPJ e seus decorrentes ou reflexos, PIS/Repique e Contribuição Social e, o outro, com o lançamento conexo, referente ao Imposto de Renda na Fonte.

Registro ainda que, observando-se o processo, tudo leva ao entendimento de que a intenção da fiscalização era inicialmente a formação de dois processos, visto a existência de duas FMs: (n.ºs 01418 e 01419); dois Termos de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 1625 e 1704), além de dois Termos de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 1583/1624 e 1636/1703), em seqüência, o primeiro, aos autos de infração do IRPJ, do PIS/Repique e da Contribuição Social, e o segundo, ao auto de infração do IR Fonte.

Entretanto, tendo o contribuinte, além de não argüir tal fato, apresentado impugnações abrangendo todas as exigências, entendo ter a possível falha processual sido superada, visto ter a recorrente impugnado toda a matéria, sem ver restringido seus direitos ao contraditório e a ampla defesa.

Voltando à preliminar argüida no recurso, de nulidade da decisão, por não ter se referido a mesma a todos os autos de infração integrantes do processo, com ofensa ao art. 3º da Portaria SRF nº 4.980/94, que assim dispõe:

Art. 3º - As decisões das Delegacias da Receita Federal de Julgamento deverão conter ementas, relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusões e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.



13

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10783.008403/97-32

Acórdão n.º : 105-13.919

Verifico no Voto do Acórdão recorrido (fls. 1860, último parágrafo, e seguintes): *"Em relação ao mérito da controvérsia, glosa das despesas ou custos,"* (sublinhado no original), ter o decisório referido-se, ao menos neste tópico, somente a glosa de despesas ou custos, pela inidoneidade das notas fiscais e não prestação dos serviços e fornecimento de produtos, e, com exceção da Construtora Domus Ltda., onde a matéria foi singelamente mencionada, não foi analisada a infração referente a pagamentos a beneficiários não identificados.

Concluindo a análise do tópico, consta no voto (fls. 1863): *"Logo, o sujeito passivo da presente obrigação tributária é a interessada, principalmente porque os beneficiários dos pagamentos não poderiam ser responsabilizados pela redução indevida do resultado da interessada, nos casos do IRPJ, da CSLL e do PIS, e a legislação tributária atribui à própria interessada a responsabilidade por pagamentos a beneficiários não identificados, na hipótese do IRRF."*

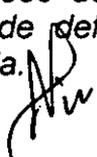
Vê-se pois, que efetivamente, omitiu-se o decisório na apreciação quanto ao auto de infração referente ao IR Fonte, ocasionando por conseguinte, prejuízos ao contribuinte, no seu direito de defesa.

Igualmente a decisão não se refere aos argumentos da impugnação, com referencia ao PIS/REPIQUE.

O voto conclui serem os lançamentos referentes ao PIS/Repique, Contribuição Social e IRRF, todos reflexos do IRPJ.

Voltando à legislação, diz o Decreto 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal.

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão ou ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objetos do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.


 14

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10783.008403/97-32

Acórdão n.º : 105-13.919

...

Art. 59. São nulos:

- I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

...

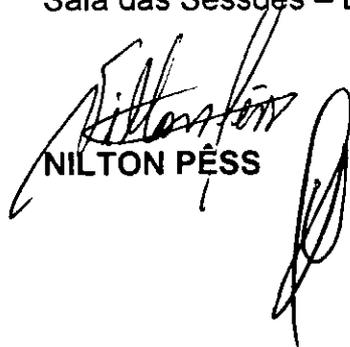
§ 2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Por entender caracterizada a preterição do direito de defesa, prevista no art. 59, inciso II do Decreto 70.235/72, por não receberem os documentos constantes do processo, e os argumentos das impugnações, as análises e o exame na profundidade suficiente e recomendada para a solução da lide, além da falta de motivação e fundamentação, com o enfrentamento das razões de defesa suscitadas, acatando a preliminar argüida no recurso, voto pela nulidade da decisão proferida, devendo o processo retornar a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de origem, para que seja proferida nova decisão, na boa e devida ordem, apreciando todos os elementos constantes até o momento no processo, podendo ainda determinar a realização de diligências, solicitar documentos, informações, ou outros procedimentos que se fizerem necessários, visando uma perfeita solução a lide.

Igualmente, caso assim o entenderem, poderão os julgadores de primeira instância, determinar a formação de processos apartados, carreando para cada um, todos os documentos correspondentes às exigências nele contido, recebendo após, o devido julgamento.

É o meu voto.

Sala das Sessões – DF, em 16 de outubro de 2002.


NILTON PÊSS

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10783.008403/97-32
Recorrente : DESENTUPIDORA LÍDER LTDA.

VOTO EM SEPARADO

Na leitura do relatório, procedida pelo Ilustre Relator, Dr., Nilton Pêss, interessou-me sobremaneira a situação descrita acerca da cumulação de exigência do imposto de renda de pessoa jurídica e outros tributos incidentes (pis-repique, e contribuição social) sobre o valor da glosa de despesas referenciadas a notas fiscais inidôneas e, sobre o mesmo montante ajustado que expressou o mesmo fato, a exigência do imposto de renda na fonte a título de pagamento a beneficiário não identificado.

A situação talvez tivesse passado despercebida se não fosse a apresentação, pela recorrente, de preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau, por não ter apreciado fundamentadamente a exigência do imposto de renda na fonte, que foi tratada como sendo exigência decorrente, fato que se observa na ementa produzida na referida decisão:

“Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1994, 1995, 1996

Ementa: IRPJ. GLOSA DE CUSTO E DESPESAS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. Comprovada a não ocorrência das operações descritas em notas fiscais, procede a glosa dos custos e despesas a elas correspondentes, mesmo que tais notas fiscais preencham todos os requisitos formais previstos pela legislação tributária.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS. CSLL. IRRF. Aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido em relação ao lançamento matriz.

Lançamentos procedentes.”

(destaquei)

Não encontrei no teor do voto condutor da decisão tomada à unanimidade (fls. 1860 a 1864), qualquer alusão ao lançamento do IRFonte, a não ser, no seu fecho, que afirma: *“No que concerne aos lançamentos reflexos, inexistindo outros fatos ou argumentos a considerar, aplica-se a eles o decidido em relação ao lançamento matriz de IRPJ.”*



Aparentemente a autoridade julgadora tratou realmente a exigência do IRFonte como decorrente do processo matriz ou principal, do IRPJ.

Vejamos como foi constituído o crédito tributário como um todo.

Os procedimentos de fiscalização cominam com o encerramento da ação fiscal e elaboração de relatórios emitidos eletronicamente, em obediência aos dispositivos administrativos próprios.

Um dos demonstrativos emitidos eletronicamente e que representa o resumo dos valores relativos aos diversos tributos denomina-se "*Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo*" (adiante designarei tal demonstrativo apenas por DCCTP), preenchido em obediência do § 1º do art. 9º do Dec. 70.235/72, com a redação que lhe foi dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, assim expresso:

"Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)

§ 1º Quando, na apuração dos fatos, for verificada a prática de infrações a dispositivos legais relativos a um imposto, que impliquem a exigência de outros impostos da mesma natureza ou de contribuições, e a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova, as exigências relativas ao mesmo sujeito passivo serão objeto de um só processo, contendo todas as notificações de lançamento e auto de infração. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)"

(destaquei)



O processo apresenta um CDDTP (fls. 1527) demonstrando os valores relativos ao imposto de renda de pessoa jurídica, pis-repique e contribuição social. A fls. 1625 se encontra, elaborado pela fiscalização, um "Termo de Encerramento de Ação Fiscal" (adiante designado apenas TEAF), contemplando igualmente o imposto de renda de pessoa jurídica, pis-repique e contribuição social.

Outro TEAF é encontrado a fls. 1704, esse apenas referente ao imposto de renda retido na fonte.

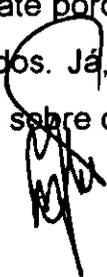
Todos os três documentos referidos foram emitidos, visivelmente, pelo formado das letras e papel usado, no procedimento integrado de emissão de relatórios próprios dos autos de infração, com uso de computador.

A fls. 1526 consta DCCTP, emitido em procedimento de datilografia autônoma (sem uso do computador que emitiu os autos de infração, TEAF e outro DCCTP), esse englobando os quatro tributos.

É praxe, a partir da vigência da Lei nº 8.748/93, a emissão de um TEAF para cada processo, nele englobado os tributos que atendam, em sua verificação e lançamento de ofício o disposto no art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, ou seja, quando os ilícitos dependam dos mesmos elementos de prova, ou cuja disposição legal implique na exigência de outros impostos ou contribuições.

A lavratura de dois TEAF indica, à primeira vista, a existência de dois processos independentes.

É o que ocorre quando da constatação, por exemplo, de irregularidade fiscal que implique na exigência do imposto de renda de pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro (nem sempre), até porque, em idêntica situação, podem os valores das bases imponíveis serem diferenciados. Já, isso não ocorre com o pis faturamento, cofins, imposto de renda na fonte incidente sobre distribuição considerada automática, etc.



Ainda, a fls. 528, impresso no auto de infração do IRPJ consta a indicação da FM (Ficha Multifuncional) nº 01418, mesmo número que consta do auto de infração do pis-repique (fls. 1565) e do auto de infração da CSLL (fls. 1573, cujo número se encontra também informado na TEAF de fls. 1625.

Já, no auto de infração relativo ao imposto de renda na fonte, consta o número da FM como sendo FM nº 01419 (fls. 1626), que coincide com o número indicado no TEAF de fls. 1704.

Visivelmente foram emitidas duas autorizações para a fiscalização da empresa, representadas, uma pela FM nº 01418 (IRPJ e outros) e outra pela FM nº 0419 (imposto de renda na fonte – tributação exclusiva).

Paralelamente, a recorrente apresentou duas impugnações.

A primeira, como consta de fls. 1706 e seguintes, na qual está indicado na página de rosto uma referência à FM 01418 (fls. 1706 a 1727 – 22 páginas), protocolizada em 08.01.1998 e na qual consta por anotação com lápis um número, provavelmente número de processo – 10783.008405/97-32.

A segunda, como consta de fls. 1795 e seguintes, na qual está indicado na página de rosto, uma referência à FM 01419 (fls. 1795 a 1815 – 21 páginas), também protocolizada em 08.01.1998.

A despeito de ambas impugnações apresentarem uma argumentação inicial básica semelhante, observa-se que a partir do item 60 de ambas (ver fls. 1721 a 1726 e fls. 1810 a 1814) houve argumentação diferenciada, mesmo que com argumentos relativamente próximos.

Estamos, visivelmente, diante de situação a merecer maior reflexão.



Relativamente ao TEAF correspondente ao imposto de renda e outros tributos temos o “*Termo de Verificação e Constatação Fiscal*” (adiante chamado apenas TVF) a fls. 1583 a 1624 (42 páginas), enquanto, com relação ao TEAF do imposto de renda na fonte, temos um TVF a fls. 1636 a 1703 (68 páginas), portanto com amplitude de descrição diferenciada e bem mais ampla.

Enquanto no primeiro TVF a tônica nas conclusões diz respeito à inidoneidade dos documentos e não comprovação da efetividade dos serviços indicados em tais documentos, no segundo TVF, a fiscalização traz conclusões também relativamente ao que descreve como não sendo identificado quem recebeu o dinheiro correspondente às mercadorias ou serviços, constatando porém, que houve saída de numerário.

Sem dúvida, os enfoques e as descrições contidas nos TVFs não são iguais, até apresentando enfoques diferenciados, evidentemente, cada um voltado para o fato imponível que pudesse ser alcançado por cada tributo.

Mais, enquanto a exigência do imposto de renda se baseia em glosa de despesas documentadas com notas fiscais inidôneas, cuja capitulação é feita em artigos genéricos (arts. 197, 202, 231, 232 e 195 do RIR/94), a exigência do imposto de renda na fonte é feita, objetivamente, no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 (arts. 629 e 655 do RIR/94).

Os fatos, relativamente ao segundo TVF, foram assim sumariados:

“.... constatei que diversas notas fiscais comprovadamente inidôneas, utilizadas em despesas e/ou custos operacionais, foram pagas a beneficiários não identificados, valores estão sujeitos ao reajustamento da base de cálculo.”

O citado artigo 61 da Lei nº 8.981/95 tem como redação.:

LEI 8.981 DE 20/01/1995 - DOU 23/01/1995



Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.

CAPÍTULO V - Da Tributação do Imposto de Renda na Fonte (artigos 60 a 64)

TEXTO:

"ART.61 - Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no "caput" aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o, § 2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 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."

(destaquei)

Definida a identidade de cada exigência, é de se ver se podem coexistir no conceito de decorrentes.

Antonio da Silva Cabral¹, ao tratar da decorrência processual, lembra que a legislação processual não faz alusão, em parte alguma, a processo decorrente e que foi a prática processual que adotou tal nomenclatura, para significar:

1º) o processo que é iniciado no decurso de ação fiscal e se apresenta como extensão do processo chamado principal;

2º) o processo que teve início com a ação fiscal e se origina do processo principal;

3º) o processo que é tido como resultado, conclusão ou dedução do que foi apurado no processo principal.

Adiante (pág. 212), Cabral procura conceituar, trazendo:



¹ In Processo Administrativo Fiscal, Saraiva, 1993, pág. 208 e seguintes

“Convencionou-se chamar o processo principal, outrossim, de “processo matriz”, que encontra seu étimo em matriz, lugar onde algo é gerado ou se cria. Matriz está ligado aos sentidos de manancial, nascente, fonte. Este é o sentido mais lógico, pois o processo decorrente é aquele que tem origem, fonte, nascente, no processo inicialmente formalizado. Apresenta-se como resultado natural.”
(destaquei)

A acolher os conceitos de Cabral, o sentido a ser verificado no processo decorrente diz respeito à necessária correlação conclusiva de ambos se apresentarem intimamente ligado, de forma que um se apresente como resultado natural do outro.

Assim é, por exemplo, nos casos de constatação de omissão de receita com tributação pelo imposto de renda de pessoa jurídica, com relação ao pis faturamento, cofins faturamento, contribuição social sobre o lucro e imposto de renda na fonte presumivelmente distribuído (hoje sem tributação na maioria dos casos). Ou seja, sempre que se constatar omissão de receita, a exigência será capitaneada pelo imposto de renda e será necessariamente estendida aos demais tributos correlatos, é claro com as nuances próprias de cada um, como a compensação de prejuízos, etc.

No presente caso, temos uma glosa de despesas em decorrência de notas fiscais inidôneas e, atrelada a ela, uma exigência de imposto de renda exigível exclusivamente na fonte caracterizado por pagamentos a beneficiários não identificados.

A combinação dos dois lançamentos apresenta alguma estranheza, porquanto, quando da exigência do imposto de renda na fonte nas condições presenciadas, é feita, via de regra, isoladamente, o que tira a percepção de normalidade.

De qualquer forma, não existe uma correlação lógica e necessária entre os dois enfoques adotados.

Ou seja, não há correlação necessária entre a glosa de despesas por notas fiscais inidôneas e pagamentos a beneficiários não identificados, tanto que é possível que a



glosa corresponda a uma infração fiscal aceitável, mas pode não ocorrer pagamento a beneficiário não identificado. Por outro caminho, é perfeitamente possível haver pagamento a beneficiário não identificado sem que isso corresponda a qualquer glosa de despesa ou consideração de documentos não idôneos.

Parece-me, a caracterização de pagamento a beneficiário não identificado não representa o que Cabral definiu como sendo "*resultado natural*" da existência de documento inidôneo entre a documentação do contribuinte.

Isso, na minha forma de ver, quebra a possibilidade de entender que o imposto de renda na fonte exigível com relação a pagamento a beneficiário não identificado se apresentar como decorrente da infração capitulada de glosa de despesas por estar amparada em documento inidôneo, até porque uma situação não é coincidente em origem, base tributada nem descrição do fato, com a outra.

A origem da glosa é a inidoneidade documental, enquanto o imposto de fonte decorre de pagamento a beneficiário não identificado.

A base tributável é o valor dos documentos inidôneos glosados, para o imposto de renda, enquanto, a fonte é calculada sobre o valor reajustado.

O fato, para o imposto de renda, é descrito com base na falta de comprovação da efetiva prestação do serviço, combinada com a utilização de documento inidôneo, enquanto a fonte é provocada por pagamento a beneficiário não identificado.

Fere ainda o conceito de decorrência o fato de que a identificação do beneficiário, por qualquer forma admitida em direito, pode desobrigar o contribuinte do imposto de fonte, sem contudo, desobrigar do imposto de renda, embasado que foi na inidoneidade dos documentos utilizados. Não há correlação lógica necessária entre as duas situações.



Alerto ainda que, apesar de assim entender, não aceito considerar como sendo acessório nem conexo o processo denominado decorrente, uma vez que tem vida própria, o que ressalvo apenas para evitar confusão de conceitos.

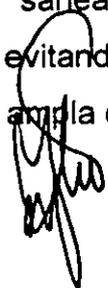
Reforçam minha convicção o fato de inicialmente ter havido a lavratura dos autos de infração no formato de exigências independentes; estarem lastreados em TVFs independentes e com termos e enfoques diferenciados; terem base de incidência distinta; apresentarem capitulação legal vinculada a tipos fiscais visivelmente não coincidentes; não serem o "*resultado natural*" um do outro, e possibilitarem, facilmente, a manutenção de uma das exigências sem a manutenção da outra.

Assim, diante de tudo o que, em pouco técnicas mas naturais palavras formulei, entendo que o lançamento relativo ao imposto de renda exigido exclusivamente na fonte, na forma apresentada, não pode ser conceituado como processo decorrente ou reflexivo da exigência relativa ao imposto de renda de pessoa jurídica.

Dessa forma, a decisão recorrida apresenta falha caracterizada por cerceamento ao amplo direito de defesa, já que não apreciou os fatos e condições que ensejaram, destacadamente, o lançamento do imposto de renda na fonte.

Poderia ser questionado o teor da impugnação, alegando-se que ela também se omitiu em atacar individualmente a exigência do imposto de renda na fonte. Mas, se a examinarmos, veremos que em diversos de seus itens (35 a 41 e 45) a impugnação procura justificar os desembolsos em dinheiro ou cheque, descrições que sem dúvida beneficiam sua defesa neste item, e, nos itens 58 a 62, ataca a classificação dos beneficiários como não identificados (fls. 1721). Considerando-se ainda que, como acima consignado, duas impugnações foram apresentadas.

Por outro lado, o saneamento do processo na presente fase poderá representar economia processual, evitando assim futuras preliminares com possibilidades de declaração de nulidade de mais ampla ou múltipla fase processual.

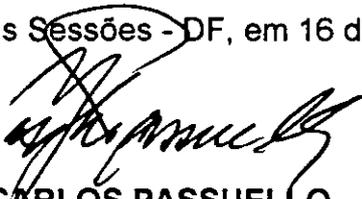


Falha portanto é a decisão recorrida.

E a única e melhor forma de sanar as falhas apontadas, é pelo acolhimento da preliminar de nulidade da decisão recorrida, para que nova seja proferida, agora na boa e melhor forma de direito, apreciando os fatos relativos à incidência do imposto de renda devido exclusivamente na fonte, objetivamente.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 16 de outubro de 2002.



JOSÉ CARLOS PASSUELLO