



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

Processo nº 11030.000713/2008-06
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1803-01.220 – 3ª Turma Especial
Sessão de 14 de março de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente CASTELLI LOGISTICA E TRANSPORTES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2 .

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando o contribuinte não efetua o pagamento antecipado.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - Não são causa de nulidade do auto de infração, eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal. Atendidos todos os requisitos formais, somente ensejam nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de ampla defesa, hipóteses essas que se encontram ausentes nos presentes autos.

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Os suprimentos de caixa efetuados pelo sócio da empresa somente serão aceitos pelo fisco quando, comprovadamente, advindos de rendimentos da atividade da pessoa física, e as transferências dos recursos sejam efetivamente demonstradas, coincidentes em datas e valores. A ausência dos elementos probantes justifica a manutenção da tributação.

MULTA ISOLADA. FONTE PAGADORA. Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento. A nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, dada pela Medida Provisória 351 de 2007, convertida na Lei 11.4488

de 2.007, não revogou a aplicação da multa de ofício isolada na hipótese de falta de retenção de IRRF pela fonte pagadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ausente justificadamente o Conselheiro Victor Humberto da Silva Maizman.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes – Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walter Adolfo Maresch, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Sérgio Rodrigues Mendes, Meigan Sack Rodrigues, Selene Ferreira de Moraes.

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ, calculado com base no lucro real, CSLL, PIS e COFINS, relativos aos anos de 2003, 2004 e 2005, no valor total de R\$ 951.882,36.

A fiscalização apontou os seguintes fatos e infrações:

Multa isolada por falta de retenção

- A Fiscalizada efetuou o pagamento de serviços de consultoria tributária a Valdecir Moschetta, CPF: 253.321.470-15, conforme recibos, no valor de R\$ 8.060,00 - cada – nas datas de 20/04/2004 e 20/08/2004, sem que efetuasse a retenção do IRRF determinado Pelo art. 717 do RIR/99. Foi aplicada multa isolada nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426/2002.

Suprimentos de caixa efetuados por sócio

- Na contabilidade da Fiscalizada havia diversos registros de ingresso de recursos na Conta Caixa com a origem de "Empréstimo n/data." e, sua contrapartida está lançada na

conta contábil "conta 01290 Juarez Riva Vanz" que é o sócio majoritário da Fiscalizada. Não houve comprovação da origem dos depósitos.

Diferença entre os valores escriturados e os declarados – IRPJ e CSLL

- Os valores apurados na contabilidade do contribuinte e os declarados não conferem, tendo sido lançadas as diferenças apuradas.

Irresignada com a exigência, a contribuinte apresentou impugnação, em que alegou em síntese:

- a) A inexigência do IRPJ e reflexos nos períodos de apuração alcançados pelo instituto decadencial: fatos geradores entre janeiro a abril de 2003.
- b) Nulidade/invalidade dos lançamentos da CSLL entre 01/2003 a 09/2004, e 01/2005 a 12/2006: ausência de suporte autorizativo no MPF-F.
- c) Os fatos articulados pelo autuante não se amoldam ao fato típico previsto no art. 282 do RIR/99, acaso não seja provada, no curso investigatório, a referida omissão de receita.
- d) O fisco não pode simplesmente fazer recair a referida norma legal diretamente sobre os numerários detectados sem atestar que há alguma patologia fiscal omissiva ou comissiva, capaz de indicar a ocorrência de sonegação. Observa que cumpria ao autuante aprofundar a investigação e demonstrar que os suprimentos de caixa tinham o condão de escamotear obrigações tributárias da empresa, para então, depois, se provada a omissão, quantificá-las e arbitrar o valor das receitas sonegadas. Em apoio aos seus argumentos, estão transcritos entendimentos da doutrina e ementas de julgados.
- e) O autuante recai em equívoco quando toma sub-repticiamente a soma total, em cada trimestre-calendário, dos empréstimos de sócio à conta caixa da impugnante, e não deduz as devoluções inerentes aos mesmos empréstimos.
- f) Se omissão de receitas houvesse, deveria ser o valor resultante das diferenças entre os empréstimos desconsiderados e as suas correspondentes devoluções, conforme anexo 2.
- g) Foram desconsiderados empréstimos constantes na DIRPF, nos valores de R\$ 5.000,00 e 15.000,00, relativos aos quartos trimestres de 2004 e 2005.
- h) Os valores lançados a débito da conta caixa como empréstimo tomado junto ao sócio Juarez Riva Vanz, referem-se a descontos de títulos levados a efeito pela própria impugnante junto ao Banco, pela via de conta corrente de sua titularidade, o que comprova com o anexo 5.
- i) Ofensa à capacidade contributiva, e exigência fiscal com características confiscatórias.
- j) Por se tratar de tributação reflexiva apurada no lançamento principal (IRPJ), e a vista da íntima relação de causa e efeito entre este e as demais exigências, mostram-se válidas, em toda a sua inteireza, as argumentações expendidas nos títulos precedente também para o auto de infração relativo à CSLL.
- k) Só é lícito tributar faturamento decorrente das atividades próprias da empresa, repugnando qualquer outra integração ou analogia fiscal aos conceitos jurídicos

adotados pela CF/88 como hipótese de incidência das espécies tributárias PIS e COFINS.

- l) A redação original do dispositivo legal a que se apegou o Agente Fiscal sofreu recente modificação com a edição da Lei nº 11.488/2007. Esse diploma legal dispensou novo tratamento ao fato gerador em discussão, dispensando a incidência da multa isolada nos casos em que se verificar a falta de retenção após findo o prazo de entrega da declaração de ajuste anual.
- m) Por força do art. 106 e 112 do CTN, tratando-se de norma penal tributária mais benéfica, deve retroagir, enquanto pendente de julgamento a lide, aos fatos ocorridos no ano de 2004.

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente em parte, em razão da existência de prejuízos fiscais e bases negativas a serem compensados, em decisão assim ementada:

“NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INOCORRÊNCIA O MPF constitui-se em elemento de controle da Administração Tributária, sendo que eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal, não afetando, conseqüentemente, o lançamento do crédito tributário. ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE Descabe em sede de instância administrativa a discussão acerca da ilegalidade e da inconstitucionalidade de dispositivos legais, por se tratar de matéria de competência privativa do Poder Judiciário, nos termos da Constituição Federal.

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA A capacidade contributiva é identificada na situação material que a lei elegeu para gerar a obrigação tributária, não se relacionando com lançamentos de ofício.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento, não há que se falar em homologação, regendo-se o instituto da decadência pelos ditames que emanam do art. 173 do CTN, diante do qual se conta o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE CAIXA POR SÓCIO Os suprimentos de numerários atribuídos a sócio da pessoa jurídica, cujos requisitos cumulativos e indissociáveis de efetividade de entrega e origem dos recursos não forem devidamente comprovados, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, devem ser tributados como receitas omitidas pela pessoa jurídica. Lançamentos decorrentes. Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -

COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa. Relativamente às exigências do PIS e da COFINS, tendo-se a confirmação da omissão de receitas, também são devidos os valores dessas contribuições, pois a base de cálculo é o faturamento mensal da pessoa jurídica, assim entendido o valor total das receitas auferidas, incluindo as receitas omitidas, inclusive por presunção legal.

MULTA ISOLADA. IRRF. FALTA DE RETENÇÃO É devida a multa isolada de 75% sobre o montante não retido, quando a fonte pagadora deixar de reter ou recolher o imposto incidente sobre rendimentos tributáveis pagos.”

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que, além de reiterar as alegações contidas na impugnação, acrescenta as seguintes considerações:

- a) A recorrente parcelou o débito tributário relativo às diferenças entre os valores escriturados e os declarados.
- b) A recorrente não está defendendo a invasão de competência do Judiciário, mas está pedindo que seja reconhecida, ao invés de declarada – esta sim competência exclusiva daquele Poder – a inconstitucionalidade ou ilegalidade indireta de atos administrativos.
- c) Requer o reexame dos pontos controversos sem a imposição de quaisquer espécies de limites ao [re] conhecimento das injuridicidades estampadas nos autos de infração.
- d) A recorrente promoveu o lançamento por homologação de todos os tributos, antecipando – senão o todo – a maior parte do valor devido.
- e) Ainda que assim não fosse, o pagamento não é condição *sine qua non* para configurar-se o lançamento por homologação, e, por conseguinte, a homologação tácita a que se refere o § 40, art. 150, do CTN.
- f) Ocorreu a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro a março de 2003, uma vez que o lançamento foi efetuado em 16/05/2008.
- g) No que tange à CSLL, o campo de atuação da fiscalização no MPF ficou limitado, tão somente, ao último trimestre de 2004. É nulo o lançamento de CSLL entre 01/2003 a 09/2004 e 01/2005 a 12/2006.
- h) A autoridade fiscal aplicar diretamente o art. 282 sobre os reforços de numerários detectados, sem atestar alguma patologia fiscal, omissiva ou comissiva capaz de indicar a ocorrência de sonegação.
- i) Cumpra-lhe (AFRF) aprofundar a investigação (art. 142, CTN) para, se fosse o caso, demonstrar, de forma irrefutável, que os "suprimentos de caixa" tinham o condão de escamotear obrigações tributárias da empresa, para então, somente depois, se provada a "omissão", quantificá-los e arbitrar o valor das receitas hipoteticamente sonegadas, o que não foi feito.

- j) A Recorrente elaborou a PLANILHA carreada no ANEXO 3 da sua impugnação. Por meio dela é possível verificar que o contraste entre os "socorros à conta-caixa" e as "devoluções" correspectivas determinam a exasperação dos lançamentos em aproximados 50% do que hipoteticamente seria a indigitada omissão de receitas.
- k) Se "omissão de receitas" passível de tributação houvesse, sua dimensão deverá ser aquela resultante das diferenças entre os "empréstimos" desconsiderados e as suas correspondentes "devoluções", na forma ilustrada na referida Planinha.
- l) Junta à presente peça impugnatória as cópias das DIRPF's do sócio Juarez Riva Vanz, anos base 2004 e 2005, exercícios 2005 e 2006, donde é possível inferir, do campo destinado à "Declaração de Bens e Direitos", que os empréstimos em tela efetivamente ocorreram (ANEXO 4 da impugnação).
- m) Os importes lançados à débito da conta caixa como empréstimo tomado junto ao sócio Juarez Riva Vanz, tratam-se, na realidade, de valores atinentes a "descontos de títulos" levados a efeito pela própria Recorrente junto ao BANCO DO BRASIL S/A, pela via de conta-corrente de sua titularidade.
- n) Para testificar essa situação promove a juntada dos extratos de "Crédito Rural e Comercial", fornecidos pela instituição bancária, relativamente a operações formalizadas nos anos-base exacionados (vide ANEXO 5 da impugnação).
- o) As importâncias correspondentes aos referidos descontos eram creditados na conta-corrente e ingressavam, contabilmente, como se fossem, depósitos feitos pela própria Recorrente, o que, à evidência, não correspondia à realidade.
- p) As importâncias em tela, advindas de recursos próprios creditados pelo Banco do Brasil S/A em datas diversas, é que supriam a conta-caixa, e não os indigitados "empréstimos" de sócio, de modo que a presunção legal calcada no art. 282 do RIR/99 deve ser afastada.
- q) A simples presunção fiscal de "omissão de receitas" calcada em suprimentos de numerários à conta-caixa jamais poderá corporificar o fato gerador do imposto. Nesse sentido, o art. 282 do RIR/99 — alicerce da exigência hostilizada -, afronta, a um só tempo, os arts. 146, III, 'a' e 153, III, da CRFB/88, assim como os arts. 43, 113 e ss. do CTN.
- r) O lançador afastou-se da verificação do real fato gerador do tributo sobre a "renda e proventos de qualquer natureza", o que colide frontalmente com a hipótese de incidência legal e constitucional desse Imposto.
- s) o autuante impôs uma tributação excessivamente gravosa à recorrente, revestida, por conseguinte, da característica sancionatória (punitiva), vedada pelo diploma tributário (CTN).
- t) Se no âmbito do Direito Privado o lucro é definido como sendo o resultado do exercício subtraídos os prejuízos acumulados, não pode o legislador ordinário, sobremenos o aplicador e o intérprete, movido por interesses imediatistas de arrecadação, alterar o conceito de lucro, sob pena de ofensa frontal ao artigo 110 da Lei nº 5.172/66, hierarquicamente superior.

- u) O art. 282 do RIR/99 só poderia servir —admitida por aqui a hipotética validade de suas disposições — ao desiderato de lançar o IRPJ e a CSLL sobre a ficção jurídica (relativa) que ostenta em seu *caput*; no entanto, jamais poderá servir de esteio ao lançamento das contribuições sociais em pauta, cujo fato gerador escapa à ilação fiscal, impondo-se seja comprovada de forma insofismável a sua efetiva ocorrência no mundo fenomênico.
- v) A conduta fiscal fundada na conjectura de que todos os "créditos/depósitos bancários" correspondam à receita "auferida" pela recorrente (quando o processo esta despido de qualquer prova nesse sentido, não sendo ocioso repetir que o agente fiscal preferiu esquivar-se do dever de buscar a verdade material, preferindo a probabilidade formal), é absolutamente inconsistente, sendo forçoso reconhecer que os lançamentos escorados na figura presuntiva encapsulada no art. 282 do RIR/99 conflito e ultrapassa os limites traçados nas leis complementares 7/70, 70/91, sobretudo com aqueles enraizados na constituição federal de 1988.
- w) A Lei nº 11.488/2007 dispensou novo tratamento ao fato gerador punitivo em discussão, dispensando a incidência da multa isolada nos casos em que verificar-se a falta de retenção após findo o prazo de entrega da declaração de ajuste anual.

É o relatório.

Voto

Conselheira Selene Ferreira de Moraes

A contribuinte foi cientificada por via postal, tendo recebido a intimação em 13/01/2010 (AR de fls. 643). O recurso foi protocolado em 12/02/2010, logo, é tempestivo e deve ser conhecido.

Apenas são objeto do recurso voluntário duas infrações: i) suprimentos de caixa efetuados por sócio; ii) multa isolada por falta de retenção.

I. Preliminares

I.1. Nulidade do acórdão por falta de apreciação das ilegalidades e inconstitucionalidades alegadas.

O entendimento segundo o qual não compete à jurisdição administrativa a apreciação de argumentos relativos à ilegalidade ou inconstitucionalidade de normas é matéria sumulada neste Conselho:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Por conseguinte, não devem ser analisados argumentos que questionam a legalidade ou constitucionalidade dos dispositivos legais utilizados na fundamentação da autuação.

Não há reparos a fazer na decisão recorrida, que limitou-se a verificar se os fatos descritos pela fiscalização subsumem-se às normas utilizadas como enquadramento legal do lançamento.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

1.2. Decadência

A decisão recorrida assim se manifestou sobre a questão da decadência:

Assim, somente se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários satisfeitos por meio do pagamento, ainda que parcialmente efetuado.

No caso dos autos, o contribuinte, relativamente ao ano-calendário de 2003, como forma de tributação de seu lucro — IRPJ (fl. 361), optou pelo Lucro Real com apuração trimestral.

Analisando-se a Ficha 12A da DIPJ (fl. 380), que trata do "Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real" — 1º e 2º trimestres do ano-calendário de 2003 - verifica-se que a interessada não apurou "imposto a pagar". Na DCTF desses períodos (fls. 160 e 169), também não constam valores de IRPJ a pagar.

Nestas circunstâncias, a contagem do prazo decadencial deve ser regida pelo inciso I do art. 173 do CTN, ou seja, "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" - 01 de janeiro de 2004, e não como deseja a defesa.

Assim, tendo o contribuinte tomado ciência do lançamento em 16/05/2008, não está configurada a decadência do direito de o fisco proceder ao lançamento do crédito tributário, pois o lançamento do IRPJ poderia ocorrer até 31/12/2008.

(...)

*... com referência à exigência de CSLL, aplica-se o mesmo entendimento do prazo decadencial relativo ao **IRPJ**, acima exposto, ou seja, o lançamento da contribuição poderia ser efetuado até 31/12/2008, pois não há valores devidos/recolhidos nos períodos questionados (DIPJ Ficha 17— fls. 382-383).*

Quanto As exigências do PIS e da COFINS, a conclusão também é a mesma do IRPJ e da CSLL — o lançamento poderia ocorrer até 31/12/2008. Ocorre que, de acordo com a cópia das DCTFs referentes ao 1º e 2º trimestres de 2003, há débitos declarados para os períodos de apuração contestados pela defesa, no entanto, não há pagamentos desses valores, conforme informações do sistema SINAL10 da RFB, de fls. 606 e 607.

Dessa forma, é de se rejeitar a preliminar de decadência argüida pela impugnante, pois a contagem do prazo decadencial deve ser regida pelo inciso I do art. 173 do CTN.”

O entendimento expresso na decisão recorrida corresponde ao do Superior Tribunal de Justiça, expresso em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal

(Alberto Xavier, “Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro”, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.91/104; Luciano Amaro, “Direito Tributário Brasileiro”, 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed.,Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

[...].

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

Por sua vez, o art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, assim dispõe:

“Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”

Assim, resta-nos verificar se, no caso concreto, foi aplicado corretamente o entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

Constam nos autos prova da ausência de recolhimento dos tributos (DIPJ, DCTF e demonstrativos do sistema Sinal – fls. 160, 169, 380, 382-383, 606-607). A recorrente alega pagamento mas não comprova sua afirmação.

Por conseguinte, a regra a ser aplicada é a do art. 173, I, não se configurando decadência em relação ao crédito tributário lançado.

I.3. Nulidade do lançamento de CSLL entre 01/2003 a 09/2004, e 01/2005 a 12/2006, por falta de MPF

A recorrente reitera as alegações de irregularidades no MPF, sem discutir diretamente a fundamentação da decisão recorrida.

Como no voto condutor foram satisfatoriamente refutadas as alegações da contribuinte, reproduzimos parcialmente a decisão:

“De início, registre-se que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), regulado pelo Decreto nº 3.724, de 2001, com as alterações do Decreto nº 6.104, de 2007, deve ser analisado sob dois aspectos, quais sejam, o do público interno e o do externo.

No interno, tem por objetivo o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos de fiscalização dos tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). E uma ordem

específica emitida por autoridade competente da RFB para a instauração, pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), dos procedimentos fiscais (art. 2º da Portaria SRF nº 4.066, de 2007, vigente à época dos fatos). Evidencia-se nessa orientação administrativa uma proibição no sentido de que o AFRFB aja por vontade própria na tomada de procedimentos fiscais, além de estabelecer, de forma específica, a obrigatoriedade de executá-las. Atualmente, a Portaria RFB nº 11.371, de 2007, dispõe sobre esses procedimentos fiscais.

No externo, assegura ao contribuinte sob fiscalização, como agora é de seu direito, conferir a autenticidade da ação fiscal contra si instaurada, possibilitando o conhecimento do tributo que será objeto de investigação, dos períodos a serem verificados, do prazo para a realização do procedimento fiscal e do AFRFB que procederá à fiscalização.

O MPF (fiscalização, diligência, extensivo, especial e complementar), bem como suas prorrogações, são atos praticados em paralelo àqueles preparatórios ou integrantes do processo administrativo fiscal, mas somente estes se submetem à regência do Decreto nº 70.235, de 1972.

(...)

Assim, a alegação de que o auto de infração é nulo, porque o período não está relacionado no MPF — Fiscalização, não pode ser aceito, pois o mandado não se destina a anular ou corrigir lançamento já efetuado, mas preencher objetivos técnico-administrativos da organização e dar instrumentos ao contribuinte de se defender contra eventuais arbitrariedades da fiscalização e mesmo contra falsos agentes.”

Logo, rejeito a preliminar de nulidade por ausência de MPF.

II. Suprimentos de caixa

Como já ressaltado no tópico acerca da nulidade da decisão recorrida, a controvérsia a ser analisada no recurso gira em torno da aplicação do art. 282 do RIR/99, e não da sua legalidade ou inconstitucionalidade.

O crédito tributário relativo a esta infração foi constituído com fundamento no art. 282 do RIR/99:

“Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrariamente com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).”

Extrai-se do artigo em destaque, em sintonia com os princípios basilares da contabilidade, que o simples registro contábil não constitui elemento suficientemente comprobatório, devendo a escrituração ser fundamentada em comprovantes hábeis para a perfeita validade dos atos e fatos administrativos.

Inexistindo nos autos prova documental da origem e entrega do suprimento de numerário efetuado pelos sócios à pessoa jurídica, é de se reconhecer a ocorrência de omissão de receitas.

A ausência dos documentos que comprovem a efetividade da entrega dos recursos ao “CAIXA” constitui falha inaceitável tanto pela legislação comercial como pela legislação fiscal. A comprovação exigida nesse caso seria a exibição de cópias dos cheques entregues à Autora e extratos bancários demonstrando a sua compensação.

Contrariamente ao que alega a recorrente, a fiscalização trouxe aos autos os indícios na escrituração previstos no art. 282, quais sejam, a existência de lançamentos de suprimentos de caixa efetuados por sócio, sem comprovação da origem dos recursos e da efetividade de sua entrega.

A fiscalização identificou os seguintes suprimentos registrados na conta Caixa da empresa (D-Caixa – C- Conta 01290 Juarez Riva Vanz – histórico: Empréstimo n/data), sem documentação comprobatória de origem e efetividade da entrega:

Período de apuração	Valor no trimestre (R\$) – fls. 57/58
1º trimestre de 2003	80.000,00
2º trimestre de 2003	58.000,00
3º trimestre de 2003	235.000,00
1º trimestre de 2004	211.000,00
2º trimestre de 2004	56.000,00
4º trimestre de 2004	95.000,00
1º trimestre de 2005	7.415,60
2º trimestre de 2005	34.000,00
3º trimestre de 2005	91.000,00
4º trimestre de 2005	144.000,00

Conforme resposta de fls. 90, o sócio Juarez declarou em suas DIRPF's os seguintes empréstimos:

Ano	2003	2004	2005	2006
Saldo Inicial	30.000,00	30.000,00	35.000,00	50.000,00
Valor Emprestado	0,00	5.000,00	15.000,00	0,00
Saldo Final	30.000,00	35.000,00	50.000,00	50.000,00

A pessoa jurídica assim se manifestou sobre eles (fls. 85):

“a) Os valores declarados no item 3 não são empréstimos, e sim valores lançados para suprir o caixa de despesas lançadas a maior.”

A partir da análise dos elementos de prova constantes dos autos, podemos tecer as seguintes considerações:

- Em 2003, não há empréstimos declarados pelo sócio Juarez, sendo que os suprimentos totalizaram R\$ 373.000,00.
- Em 2004, o empréstimo declarado é de apenas R\$ 5.000,00, ao passo que os suprimentos totalizaram R\$ 362.000,00.
- Em 2005, o empréstimo declarado é de apenas R\$ 15.000,00, ao passo que os suprimentos totalizaram R\$ 276.415,60.
- Não há prova da efetividade da entrega de nenhum dos recursos creditados à conta “Caixa”, tendo como contrapartida a conta do sócio Juarez Riva Vanz.
- Como já salientado na decisão recorrida, “os documentos de fls. 593-597 referem-se a relatórios de descontos de títulos da impugnante, e não do sócio Juarez Riva Vanz. Além disso, consta na correspondência do banco (fl. 593) que os valores foram creditados na conta corrente da autuada, e a defesa não comprova possível equívoco na contabilização desses valores.” Logo, tais depósitos não podem ser considerados como prova de suprimento de caixa efetuado pelo sócio.

Em se tratando de suprimentos de numerário, a doutrina e a jurisprudência exigem que as provas a serem produzidas devem atestar, cumulativamente, dois fatos, quais sejam: a efetiva entrega e a origem dos respectivos recursos, bem assim, devem ser coincidentes em datas e valores com os dados lançados nos registros contábeis. Não estando demonstrada a regularidade dos suprimentos, ou seja, a transferência dos recursos do patrimônio particular dos sócios supridores para o patrimônio da pessoa jurídica suprida, não há como ser afastada a presunção legal de se tratarem de recursos originados da própria atividade operacional da empresa e mantidos à margem da escrituração.

A recorrente não logrou desconstituir os indícios de omissão levantados pelo fisco, eis que os documentos que carreteou para os autos não suprem as exigências legais necessárias à desconstituição da presunção legalmente erigida.

A prova necessária para a exclusão do crédito tributário seria a da transferência dos recursos dos sócios para a recorrente, de forma individualizada por registro contábil, e não de forma genérica. A recorrente deveria provar que em determinado dia o sócio retirou de seu patrimônio (por exemplo: pelo saque em sua conta corrente, ou pela venda de um bem qualquer, etc.) o valor registrado como entrada no seu caixa e que este valor lhe fora entregue.

As ementas de acórdãos a seguir reproduzidas demonstram o entendimento dominante neste Conselho:

*“IRPJ — OMISSÃO DE RECEITAS — SUPRIMENTO DE CAIXA
— Para afastar a presunção de omissão de receitas, devem ser
comprovadas com documentação hábil e idônea, coincidente em*

datas e valores, a efetividade da entrega e a origem dos recursos supridos à pessoa jurídica por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular de empresa individual ou pelo acionista controlador da companhia. (Acórdão 101-93032)

Ementa: IRPJ - SUPRIMENTOS DE CAIXA.

Os suprimentos de caixa efetuados pelo sócio da empresa somente serão aceitos pelo fisco quando comprovadamente advindos de rendimentos da atividade da pessoa física e as transferências dos recursos sejam efetivamente comprovadas, coincidentes em datas e valores. A ausência dos elementos probantes justifica a manutenção da tributação. (Acórdão 107-05870)”

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO NÃO COMPROVADOS.

Inexistindo controvérsia acerca do fato indiciário elencado pela lei na descrição da presunção de omissão de receitas, cabe ao contribuinte colacionar aos autos provas da não ocorrência do fato presumido. No caso vertente, em que a própria fiscalizada alega que os suprimentos ao CAIXA foram efetuados pelos sócios, o lançamento tributário só não subsistiria se restassem comprovadas a origem e a efetiva entrega dos recursos. (Acórdão nº 1302-00.591, sessão em 26/02/2011).

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO POR SÓCIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO E EFETIVIDADE.

Inverte-se o ônus da prova quanto à omissão de receitas decorrente de suprimento de numerário por sócio em virtude de presunção legalmente estabelecida. O suprimento de caixa por numerário proveniente de empréstimo de sócio deverá ser comprovado por documentação hábil e idônea, coincidente com data e valor e deverá estar lastreada na existência de disponibilidade de recursos para o sócio. (Acórdão nº 1301-00.422, sessão em 11/11/2010)

O art. 282 do RIR/99 consiste numa presunção legal. As presunções legais, assim como as humanas, extraem, de um fato conhecido, fatos ou consequências prováveis, que se reputam verdadeiros, dada a probabilidade de que realmente o sejam. Se, presente “A”, “B” geralmente está presente; reputa-se como existente “B” sempre que se verifique a existência de “A”, o que não descarta a possibilidade, ainda que pequena, de provar-se que, na realidade, “B” não existe.

Como preleciona o insigne mestre José Luiz Bulhões Pedreira “o efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.”

Na presente presunção legal, temos o seguinte:

A = existência de suprimentos de numerário efetuados pelos sócios sem comprovação da efetividade da entrega e da origem dos recursos.

B = configuração de omissão de receitas ou de rendimentos.

A fiscalização identificou os suprimentos de numerário e intimou regularmente a contribuinte, e o sócio, a comprovarem mediante documentação hábil e idônea, a efetividade da entrega e a origem dos recursos utilizados nessas operações. A fiscalizada afirmou que tais valores não eram empréstimos, e o sócio apenas menciona sua declaração de rendimentos. Ou seja, não foi apresentada qualquer documentação até o presente momento, que comprovasse a efetividade da entrega e a origem dos recursos.

A presunção legal contida no art. 282 permite reputar como fato existente a omissão de receitas (fatos ou consequências prováveis –B), determinando inclusive a sua forma de apuração e dispensando a autoridade fiscal de comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações.

Por conseguinte, como decorrência do próprio texto legal reputa-se existente o fato da omissão de rendimentos, cabendo a incidência não só do IRPJ e da CSLL, mas também de todos os tributos incidente sobre a receita. Assim, são improcedentes as alegações de impossibilidade de apuração de tributos a partir de presunções legais.

III. Revogação do art. 9º da Lei nº 10.426/2002 pela Lei nº 11.488/2007

A fiscalização lançou a multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, que assim dispõe:

“Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Alega a recorrente que a Lei nº 11.488/2007 dispensou novo tratamento ao fato gerador punitivo, não havendo mais incidência da multa isolada nos casos em que verificar-se a falta de retenção após findo o prazo da entrega da declaração de ajuste anual. Cita dois precedentes do antigo Conselho de Contribuintes.

Não esposo o entendimento de que a Lei nº 11.488/2007 tenha revogado o art. 9º da Lei nº 10.426/2002. Ela simplesmente adequou o dispositivo à nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

A redação original do art. 9º da Lei nº 10.426/2002 era a seguinte:

“Art. 9º Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Na norma são descritas duas condutas que ensejam a aplicação de penalidade:

- Falta de retenção ou recolhimento pela fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição.
- Recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória.

A Lei nº 11.488/2007 apenas eliminou a hipótese de incidência da multa de ofício, no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora, como está muito bem demonstrado no item 8 da Exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007:

“8.A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.”

A possibilidade de formalização de auto de infração sem tributo está prevista no art. 43 da Lei nº 9.430/1996, a qual não sofreu nenhuma alteração, *in verbis*:

“Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único.Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A conduta ilícita, qual seja, a falta de recolhimento ou retenção está descrita integralmente no art. 9º, sendo que a referência ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 limita-se à definição da sanção a ser aplicada.

Na redação original as sanções eram as seguintes: i) 75% nos casos de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; 150% nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Antes de prosseguirmos na análise, é mister confrontarmos a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 com a redação atual:

“Redação original:

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

I-de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I -juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II -isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III -isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão)na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V -isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

(...)

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo

negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) ”

A partir deste confronto, concluímos que é perfeitamente possível um dispositivo legal mencionar o inciso I do art. 44 apenas para indicar o percentual da multa de ofício a ser aplicada. Isto fica claro no § 5º, em que a multa de 75% é aplicada sobre o imposto a restituir. Nesse caso não há que se falar em tributo devido, e a menção ao inciso I existe apenas para definir a sanção a ser aplicada, quando se materializar a conduta prevista na norma.

Por fim, deve ser destacado que apenas o imposto não poderá ser exigido da fonte pagadora após o término do período de apuração. Pela falta de retenção e recolhimento

do imposto, entretanto, a fonte pagadora fica sujeita a penalidade específica e aos juros de mora devidos desde o término do prazo em que o imposto deveria ter sido recolhimento.

Em síntese, podemos concluir que o art. 9º da Lei nº 10.426/2002 não foi revogado pelos seguintes motivos:

- Não foi revogada a hipótese de incidência da multa de ofício sobre a falta de retenção ou recolhimento.
- Existe previsão legal para constituição de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa, qual seja, o art. 43 da Lei nº 9.430/1996. A Lei nº 11.488/2007 não alterou a possibilidade de formalização da multa de ofício isolada.
- A referência ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 serve apenas para descrever a penalidade a ser aplicada, não havendo qualquer definição da conduta ilícita da fonte pagadora naquele dispositivo legal. Assim, não há que se falar em revogação da hipótese de incidência da multa.
- A alteração introduzida pela Lei nº 11.488/2007 corresponde à adequação da penalidade à nova redação do art. 44, e demonstra a intenção clara do legislador de manter a hipótese de incidência da multa no caso de falta de retenção ou recolhimento, pela fonte pagadora. Apenas houve modificação formal – de “incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”, para “inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º”. Note-se que a alteração foi efetuada justamente para permitir a permanência da mesma multa de 75% para os casos de falta de retenção ou recolhimento.
- A fonte pagadora fica sujeita a penalidade específica e aos juros de mora devidos desde o término do prazo em que o imposto deveria ter sido recolhimento, mesmo após o encerramento do período de apuração. Apenas o imposto não poderá ser da fonte pagadora.

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Selene Ferreira de Moraes