



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

Processo nº 11030.721893/2012-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.438 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente INJEMAX PLASTICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

NULIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

As nulidades no processo administrativo fiscal são aquelas constantes do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, é válido o lançamento. Inocorre cerceamento do direito de defesa se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas e sobre tudo pode manifestar se mediante bem articulada peça impugnatória.

NULIDADE. IRREGULARIDADES NA EMISSÃO DE MPF.

INOCORRÊNCIA.

O mandado de procedimento fiscal é simples instrumento de controle interno da administração tributária, não se constituindo em elemento essencial de validade do correspondente auto de infração.

Os tributos apurados com base nos mesmos elementos de prova que configuraram infração, em relação a tributo contido no MPF, consideram se albergados no mesmo procedimento fiscal.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES LANÇADOS A DÉBITO.

Para que se opere a neutralidade da escrita contábil, os cheques emitidos pela empresa, compensados por instituição bancária, lançados a débito da conta Caixa, deverão ter correspondente registro a crédito dessa conta, pela saída para a efetivação de pagamentos. A falta desse registro legitima a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos, sendo que a apuração de saldo credor de caixa evidencia omissão de receitas.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO ACIMA DO LIMITE. NATUREZA REMUNERATÓRIA. MULTA ISOLADA.

No caso de distribuição de lucro acima do limite fixado, sem comprovação de que o lucro distribuído corresponde ao lucro efetivo da empresa, os valores excedentes configuram verbas de natureza remuneratória, sobre as quais incide o imposto de renda que deve ser retido pela fonte pagadora.

IRRF MULTA ISOLADA POR FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO.

A falta de retenção e recolhimento sujeita a fonte pagadora à multa de ofício prevista no art. 9º da Lei n.º 10.426, de 2002.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Ausente, momentaneamente o Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes, presente o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado (Suplente Convocado) o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães presidiu o julgamento.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães

Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Suplente Convocado), Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada contra decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS.

Verifica-se que em desfavor da ora recorrente foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fl. 4), Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fl. 24), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fl. 19), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fl. 12) e Imposto de Renda

Documento assinado digitalmente por Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior em 24/04/2014

Autenticado digitalmente em 18/04/2014 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/04/2014 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 24/04/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 28/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Retido na Fonte – IRRF (fl. 34. O total do crédito tributário apurado foi de R\$ 94.977,07, calculado até 10/2012.

O relatório da ação fiscal está encartado às folhas 38 a 63, dando conta de que a recorrente era tributada pelo Lucro Presumido e distribuiu lucros por meio da apuração contábil, entretanto, conforme apurado na auditoria fiscal, teria deixado de registrar na sua contabilidade as contrapartidas dos lançamentos necessários dos pagamentos por cheques, o que ocasionou um elevado saldo de caixa e um lucro inexistente para ser distribuídos aos sócios, razão pela qual, foi lançado na pessoa Jurídica: i) Omissão de receita por ocorrência de saldo credor da conta caixa; ii) Multa isolada do IRF por falta de retenção de valores distribuídos aos sócios acima do limite e do pró-labore; iii) houve lançamentos reflexos nas pessoas físicas dos quatro sócios decorrente de recebimento de valores tributados e não isentos, em processos específicos.

Destacou-se ainda, que a contribuinte apurou seus resultados pelo Simples Nacional entre janeiro e agosto/2009, pelo Lucro Presumido de setembro a dezembro/2009 e durante o ano-calendário 2010.

Segundo a Fiscalização, a contribuinte debitava a conta caixa quando emitia cheques, mas não creditava tal conta quando efetuava pagamentos. O lançamento era efetuado segundo essa fórmula:

D – Conta caixa pela emissão dos cheques

C – Conta banco conta movimento pelo saída dos recursos

Ainda segundo afirmou-se, a falta do registro das despesas ou investimento faz com que o saldo de caixa ficasse artificialmente elevado e ocasionou um elevado e inexistente lucro contábil, permitindo distribuição aos sócios.

Ainda segundo o autuante, o lançamento correto seria:

D – Conta Caixa pela emissão dos cheques

C – Conta banco conta movimentos pela saída dos recursos

D – Conta de despesas/investimentos ou fornecedores

C – Conta Caixa

Segundo a Fiscalização, desta forma, os recursos apenas transitariam pela conta caixa, sem modificar o saldo.

Em relação à “Fornecedora Cristiane S. da Rocha”, assentou a Fiscalização, que a contribuinte, em 2009, emitiu cheques no total de R\$ 105.765,00 em favor da referida fornecedora, mas lançou na contabilidade notas fiscais no montante de R\$ 43.789,33, havendo então, pagamento sem lastro em documentos fiscais e sem que haja *contrapartida da saída da conta caixa*. Para fins do lançamento fiscal, o valor foi excluído do caixa.

Foi constatado, também, que diversos cheques para outras despesas ou pagamentos a fornecedores, eram emitidos em nome de terceiros, sacados no banco e lançados como ingresso em caixa, sem lançamento complementar de saída da conta caixa e débito da

conta de despesa/fornecedores. Os casos estão listados na tabela de fl. 44, item 4.2 do relatório de trabalho fiscal.

Em relação aos “Pagamentos a outros Fornecedores”, atestou a Fiscalização que na planilha de folhas 445 a 447 elaborou-se um *Demonstrativo Despesas Não Lançadas e Não Comprovadas*, relacionando os lançamentos contábeis não comprovados pela recorrente, descrevendo a Fiscalização, que tais recursos eram colocados a Débito da Conta Caixa e Crédito da conta banco, fato que seria um suprimento de Caixa, entretanto, observava-se que nos cheques haviam diversos destinos e simplesmente a Contribuinte não efetuava o lançamento a crédito na conta Caixa e a débito na conta de resultado, com o objetivo único de alavancar um lucro irreal para distribuir aos seus sócios e deixar o saldo da Conta Caixa inflado para possibilitar tal premissa.

Em vista disso, efetuou-se o lançamento complementar na Contas Caixa, ou seja, a crédito dos valores apurados na "Demonstrativo Despesas Não Lançadas" que somaram R\$ 297.344,55, para formação do saldo credor da Conta Caixa.

Tratando do Pró-Labore pago aos sócios e não Computados, a Fiscalização afirmou, no item 4.4 do relatório do trabalho fiscal, que foram efetuados pagamentos aos sócios em valor superior ao registrado na contabilidade. O valor dos pagamentos foi obtido na resposta à intimação, (fls. 130/137), nos dados oferecidos pela própria contribuinte.

Segundo a Fiscalização, o *modus operandi* seria o mesmo das demais infrações: creditando a conta bancos na contabilidade e debitando a conta caixa, de forma que o valor não fosse levado à conta de lucros acumulados. A planilha de folhas 523 a 525 compila os dados extraídos da resposta da empresa à intimação. O total de pró-labore pago e não declarado em 2009 foi de R\$ 212.937,27.

Esclareceu a Fiscalização que os cheques utilizados não são nominais aos sócios, mas a terceiros. No caso concreto, não haveria distribuição de lucro, mas sim *retiradas autônomas pelos sócios, ou seja, pró-labore*, efetuando-se o crédito na conta caixa e débito na conta de despesas com pró-labore, de forma que os valores contribuíssem para a formação do saldo credor de caixa.

A planilha de folhas 795 a 806 demonstra a reconstituição da conta caixa e mostra o saldo credor apurado em cada período de apuração, tanto pelo Simples Nacional quanto pelo Lucro Presumido.

Promoveu-se assim, a alteração do resultado dos AC 2009 /2010 e aplicou-se Multa Isolada, considerando que contribuinte havia apurado um lucro de R\$ 683.646,89 no ano-calendário 2009. Por decorrência do trabalho fiscal, esse lucro foi reduzido para R\$ 25.281,62, em razão de terem sido consideradas despesas não registradas na contabilidade. Essa alteração redundou em lançamento de lucros distribuídos a maior nos anos-calendário 2009 e 2010. Sobre o valor distribuído a maior houve a incidência de IRRF e lançamento de multa de ofício isolada de 50% em virtude de não ter sido efetuada a retenção. Os itens 4.6.1 e 4.6.2 detalham os cálculos efetuados pelo agente do fisco.

Aplicou-se multa de ofício no patamar de 150%, considerado o expediente denominado de sonegação.

A contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1051 – 1092), alegando em síntese, que haveria nulidade dos autos de infração em face de ausência de requisito legal, qual seja, a descrição dos fatos no corpo de cada um dos autos de infração, alegou que a lei seria

impositiva ao determinar que a descrição conste do auto e não em qualquer outro momento do procedimento, não em planilha, telas de sistema, etc.

Reclamou da falta de clareza da descrição dos fatos, aduzindo que a narrativa dos fatos peca pela confusão que cria e pela clareza de ideias que lhe falta, com ausência de lógica entre os fatos, os elementos de sua convicção e o desvelar conclusivo a indicar o porquê da lavratura dos autos de infração, situação eu remeteria à incontornável conclusão de nulidade dos lançamentos frente à evidente limitação defensiva.

Trouxe doutrina e jurisprudência acerca da necessidade de clareza e coerência na exposição dos motivos da autuação e reclama ter sofrido claro prejuízo em sua defesa. Pede também a nulidade dos autos de infração de PIS, Cofins e CSLL em razão da ausência de suporte autorizativo no MPFF. Alega que tal mandado é indispensável para a constituição de crédito tributário e a ausência implicaria nulidade formal dos autos de infração.

Quanto ao mérito, justificou que a exigência que toma por base saldo credor de caixa é assentada em presunção legal. Para tal, cabe ao fisco a prova da ocorrência do fato constitutivo do seu direito de lançar e à contribuinte, eventual contraprova, aduzindo que a Fiscalização reajustou a conta caixa em razão da suposta não contabilização de pagamentos de obrigações, sem, contudo, sustentar tais ilações em provas seguras e irrecusáveis da ocorrência de ilícitos fiscais antecedentes ("omissão de receitas"), quanto menos dos respectivos fatos geradores.

Defendeu que foi intimada sobre origem e destino de recursos arrolados pelo fisco e sua relação com a atividade empresarial. Em resposta, justificou detalhadamente gastos/despesas e juntou respectivos documentos bancários, mas em alguns casos não conseguiu efetuar tal comprovação. Mas o lançador teria dado a todos os casos idêntico tratamento, como se a integralidade não tivesse sido contabilizada a saída dos numerários da conta caixa, sendo que tal procedimento não se sustentaria.

Aduziu que o cheque número 902584 foi tomado como pagamento a fornecedor, mas na verdade, trata-se de reembolso a prestador de serviço, conforme documentos que junta. Já os cheques de linhas 188, 228 e 238 foram emitidos para pagar o fornecedor "AF Sul Automação Industrial Ltda.", que emitiu nota fiscal correspondente e ela foi escriturada, anexando comprovantes de que as faturas correspondentes foram pagas a prazo, em que pese da escrituração tenha constado pagamento a vista.

Defendeu que o cheque de nº 902457 (linha 26 da planilha) serviu à aquisição de ativo imobilizado da empresa "Normélio J. Weschenfelder & Cia Ltda.", no montante de R\$ 1.370,00, cujo pagamento da referida nota está registrado no Livro Diário nº 07, dia 02.02.2009, página 15, não se tratando, pois, de despesas "não lançadas", sendo que o cheque de nº 902676 (linha 105 da planilha) serviu para pagamento da NF 822, emitida pelo fornecedor "Special Máquinas" e o pagamento está devidamente contabilizado no Livro Diário nº07, página 59 (cópia anexa).

Referiu que em todos os demais valores relacionados na planilha que compõe o Anexo 2, se repetiriam situações como as acima, não se podendo falar em pagamentos de despesas não lançadas na contabilidade.

Em relação às "Retiradas dos Sócios", aduziu que em resposta à intimação, informou ao fisco que os valores constantes da tabela I (fls. 1073/1074), no total de R\$

212.971,27 eram pagamentos a título de distribuição de lucro aos sócios. Mas, como advertido ao responder a intimação, esses pagamentos integrariam o montante contábil dos lucros apurados no curso do ano de 2009.

Alegou ainda, que a despeito de na contabilidade, por fatores alheios a sua vontade, efetivamente não tenha logrado demonstrar vinculação dos cheques em questão com os respectivos destinos, os R\$ 212.973,27 não refletiriam retiradas adicionais de "lucros" (não de "prólabore"), além daquelas já contabilizadas, cujo valor integraria, na realidade, os lucros contabilmente apurados no valor total de R\$ 600.000,00, no ano de 2009.

Reputou, diante disso, que não podem servir à identificação de "saldo credor de caixa", quanto menos à presunção fiscal de omissão de receitas, revelando-se improcedentes, também por isso, os autos de infração de qualquer forma relacionados a esta matéria.

No tocante à Recomposição do Caixa, do Lucro e da Multa Isolada, aduziu a contribuinte que os valores indicados pela fiscalização nos subtítulos 4.2 (Dos Pagamentos de Despesas não Lançadas) e 4.4 (Do Pró-Labore Pago aos Sócios e Não Computados), respectivamente de R\$ 104.258,12 e R\$ 212.973,27, teriam sido contabilizados, então a recomposição da conta caixa, efetuada na ação fiscal, seria insubsistente, sob pena de se conferir dupla saída dos valores para efeito de forjar saldos credores inexistentes.

Afirmou que refez a reconstituição do saldo da conta caixa e encontrou saldo credor de caixa somente em 31/12/2009, sendo que a demonstração encontra-se no item 4.1.4 da impugnação (fls. 26/27).

Defendeu a inexistência de saldos credores de caixa na forma apurada pelo agente do fisco, e que o resultado do exercício e o correspondente lucro deveriam ser recalculados. Redundando disso a apuração de lucro em todos os períodos e, consequentemente, a improcedência das exigências reflexas do multa isolada, contribuição previdenciária patronal e IRPF na pessoa física dos sócios (essas duas últimas exigências não estão em análise no presente processo).

Pugnou pela prevalência, para fins de distribuição de lucro, do *quantum* de lucro apurado contabilmente, pois as irregularidades apontadas em 2009 (saldos credores de caixa) não teriam ocorrido em 2010, inexistindo razão para não se permitir a descaracterização do pagamento de lucros com suporte na contabilidade.

Insurgiu-se contra a multa isolada de 50%, disposta no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96 (e fundamento da sanção aplicada pelo agente fiscal) não seria mais oponível no caso em que a fonte pagadora, obrigada a reter tributo ou contribuição, deixa de fazê-lo ou de recolhê-lo, ou o faz fora do respectivo prazo, eis que a Lei nº 11.488/2007 ao dar nova redação ao artigo 9º da Lei nº 10.426/2002 (que antes previa a aplicabilidade das multas previstas nos incisos I e II da Lei nº 9.430/96) o suprimiu, de forma que desapareceu o suporte legal à sanção ora imposta, salientando ser entendimento do próprio fisco, exposto no Parecer Normativo Cosit nº 01/2002, que após o prazo para entrega da declaração de rendimento pelo beneficiário dos rendimentos, não seria mais exigível o imposto que deixou de ser retido e se o imposto não é mais exigível, também não seria exigível a multa prevista no art. 44, inc. I, da Lei 9.430/1996 (75%).

No mais, opôs-se à multa qualificada, aduzindo que não ficou caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio. Reclama da confusa e pouco técnica descrição da

prática delitiva, trazendo doutrina e jurisprudência acerca da necessidade de robusta prova fiscal para qualificação da multa.

A 5ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, nos termos do acórdão e voto de folhas 1.165 em diante, julgou o lançamento PARCIALMENTE PROCEDENTE, em aresto que ficou assim ementado:

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

NULIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

As nulidades no processo administrativo fiscal são aquelas constantes do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, é válido o lançamento. Inocorre cerceamento do direito de defesa se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas e sobre tudo pode manifestar-se mediante bem articulada peça impugnatória.

NULIDADE. IRREGULARIDADES NA EMISSÃO DE MPF. INOCORRÊNCIA.

O mandado de procedimento fiscal é simples instrumento de controle interno da administração tributária, não se constituindo em elemento essencial de validade do correspondente auto de infração. Os tributos apurados com base nos mesmos elementos de prova que configuraram infração, em relação a tributo contido no MPF, consideram-se albergados no mesmo procedimento fiscal.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.RECOMPOSIÇÃO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES LANÇADOS A DÉBITO.

Para que se opere a neutralidade da escrita contábil, os cheques emitidos pela empresa, compensados por instituição bancária, lançados a débito da conta Caixa, deverão ter correspondente registro a crédito dessa conta, pela saída para a efetivação de pagamentos. A falta desse registro legitima a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos, sendo que a apuração de saldo credor de caixa evidencia omissão de receitas.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO ACIMA DO LIMITE. NATUREZA REMUNERATÓRIA. MULTA ISOLADA.

No caso de distribuição de lucro acima do limite fixado, sem comprovação de que o lucro distribuído corresponde ao lucro efetivo da empresa, os valores excedentes configuram verbas de natureza remuneratória, sobre as quais incide o imposto de renda que deve ser retido pela fonte pagadora.

IRRF MULTA ISOLADA POR FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO.

A falta de retenção e recolhimento sujeita a fonte pagadora à multa de ofício prevista no art. 9º da Lei n.º 10.426, de 2002.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

[...]

Como visto da ementa acima transcrita a decisão recorrida afastou as alegações preliminares, consagrando a regularidade formal do processo administrativo em análise.

Quanto ao mérito, consignou-se que estaria caracterizada a omissão de receitas decorrente de saldo credor de caixa, estando demonstrado nos autos a forma de autuação da contribuinte no pagamento de despesas ou realização de investimentos: os cheques emitidos para pagamento eram creditados na conta bancos e debitados no caixa. O pagamento da despesa não era registrado em conta própria, de sorte que não haveria dúvida que tal procedimento tem o efeito de elevar artificialmente o saldo da conta caixa.

Reputou-se assim que sendo a exclusão de tais ingressos do caixa faz surgir saldos credores de caixa, está configurada a ocorrência de omissão de receitas, por se tratar de presunção legal (art. 281, I, do RIR/99).

Ainda no que toca à efetiva caracterização do saldo credor de caixa, atestou a decisão recorrida que o autuante demonstrou que à **fornecedora Cristiane S. da Rocha** foram pagos R\$ 43.789,33 sem nota fiscal, com o valor ingressando e permanecendo em caixa, mesmo após o pagamento à beneficiária, por meio de cheque, sendo que a recorrente não trouxe qualquer elemento que desconstitua o trabalho fiscal, analisando, a despeito disso, um dos cheques emitidos à referida fornecedora, tomando como exemplo o primeiro cheque mencionado na planilha de fl. 41, cheque nº 902416, emitido em 10/01/2009, no valor de R\$ 4.580,00, cuja cópia do cheque está à fl. 174, mostrando que foi compensado em 30/01/2009 e à fl. 704 está cópia do livro caixa, mostrando ter sido o valor levado a débito, também em 30/01/2009, não havendo o crédito de caixa correspondente.

Concluiu-se assim, que tal como descrito pela Fiscalização, a fornecedora Cristiane S. da Rocha recebeu pagamentos em 2009 de R\$ 105.765,00, mas as notas fiscais por ela emitidas que foram registradas na escrituração da autuada somam R\$ 61.975,67, mostrando que R\$ 43.789,33 foram adquiridos e pagos sem registro na escrituração, tendo por comprovada a infração descrita no termo de verificação fiscal, item 4.1.

Quanto ao item atinente aos Pagamentos de Despesas não Lançadas (item 4.2 do Relatório Fiscal), assentou a decisão recorrida que a Fiscalização listou diversos pagamentos sem o correspondente crédito na conta caixa e débito em conta de despesa (tabela

de fl. 44), sendo que a recorrente fez defesa pontual em relação a seis cheques no corpo da impugnação, identificando-os pelo número da linha que ocupam na planilha, trazendo a planilha de fls. 1101/1102 (Planilha de pagamentos com cheques que estão contabilizados), na qual procurou comprovar que os cheques debitados no caixa se destinaram ao pagamento de despesas que foram levadas a registro.

Feito esse registro, passou a decisão recorrida a analisar cada um dos cheques referidos, iniciando pela **Linha 26, cheque 902457**, afirmando tratar-se De cheque de R\$ 1.370,00, emitido em 03/02/2009, alegadamente sem crédito na conta caixa, tendo a contribuinte demonstrado ter havido o crédito de caixa em 02/02/2009 (fl. 704), registros também existentes no livro diário (fl. 1106), para pagamento da nota fiscal nº 68805, de Normelio J. Weschenfelder & Cia. Ltda. (fl. 256), sendo que a total coincidência de valor entre a NF e o cheque e a proximidade das datas permitiriam concluir que não ocorreu a infração descrita pelo autuante, eis que houve o débito de caixa pelo ingresso do cheque e o crédito correspondente com a escrituração do pagamento da referida nota fiscal, exonerando esta parcela da exigência.

Seguindo o cotejo proposto, cuidou a decisão recorrida de manifestar-se acerca da **Linha 44, cheque 902510**, assentando que houve a emissão de cheque de R\$ 7.128,86, em 25/02/2009 e a Fiscalização considerou comprovado R\$ 2.848,80, pagamento efetuado em 25/02/2009 em favor de Ferramentais Gerais e a contribuinte referiu mais quatro pagamentos que, somados àquele já considerado, perfariam o valor do cheque, sendo que a decisão recorrida, considerados os tais pagamentos não encontrou escrituração na conta caixa do pagamento de R\$ 2.835,00, alegadamente da NF 7931 – Conan e os outros três pagamentos (Activas, Mercúrio e Waldemar) constam do caixa, mas com datas de 9 e 10 de fevereiro, ou seja, muito antes da emissão do cheque e, por essas razões não se aceitou as comprovações como hábeis para cancelar o lançamento.

Em relação à **Linha 61, cheque nº 902564**, apontou a decisão recorrida que se deu a emissão de cheque de R\$ 2.576,70, em 23/03/2009, tendo a recorrente apontando o pagamento de duas notas fiscais (MMP e Ultralub) que, juntas, perfariam o total do cheque, identificando a DRJ que consta do caixa o pagamento em favor da Ultralub (fl. 708), mas em 18/02/2009, antes da emissão do cheque e a escrituração do pagamento da NF nº 520, da MMP, se deu pelo seu total (R\$ 7.402,50), em 18/02/2009 (fl. 708), não sendo possível vincular o cheque aludido com tais pagamentos, pois não há coincidência, nem de datas, nem de valores.

Na sequência manifestou-se acerca da **Linha 65, cheque 902574**, referindo que houve a emissão de cheque de R\$ 5.104,14, em 30/03/2009, inexistindo coincidência de datas e valores entre os pagamentos referidos pela defesa e o aludido cheque, eis que constam do caixa: pagamento Moretto em 03/03/2009, Piramidal em 18/03/2009 e MMP conforme item anterior e o pagamento em favor de Ferramentas Gerais, está escriturado em 30/03/2009 (fl. 717), mas não há como se estabelecer uma vinculação entre o cheque de R\$ 5.104,14 e esse pagamento, pois há apenas coincidência de data, sem que os valores coincidam e o somatório das despesas referidas pela contribuinte como pagas com o cheque é de R\$ 5.781,39 (2.848,80 + 97,59 + 1354,50 + 1.480,50), mas o cheque é de R\$ 5.104,14.

Seguiu-se manifestando-se acerca da **Linha 69, cheque 16267**, atestando a emissão de cheque de R\$ 3.852,36, em 06/04/2009, sendo que a contribuinte relaciona pagamentos que somados atingem R\$ 2.019,42, ou seja, não se consegue estabelecer uma vinculação entre tais pagamentos e o cheque, referindo ainda, que em todos os casos repete-se

a não coincidência de datas, exemplificando que a NF da Ultralub (R\$ 352,80), consta no livro caixa como paga em 06/03/2009, um mês antes da emissão do cheque e a única coincidência de valores já foi aceito pelo autuante, R\$ 50,04, da Corsan.

Afirmou-se que em relação à **Linha 74, cheque nº 902584**, trata-se de cheque de R\$ 1.071,51, emitido em 07/04/2009 e que foi identificado crédito de caixa no valor de R\$ 750,88, restando R\$ 320,63, sem crédito na conta caixa, concluindo que assistiria razão à impugnante, eis que o documento de fl. 294 mostra a entrega de R\$ 1.071,51 ao escritório contábil para fins de pagamento de FGTS e guia sindical, sendo que o valor do FGTS (R\$ 750,88) foi considerado comprovado pelo autuante e o pagamento da guia sindical está registrado a crédito de caixa no dia 14/04/2009 (fl. 720), firmando o entendimento de que os documentos demonstram que houve o crédito em caixa do total anteriormente debitado.

Na sequência abordou-se a **Linha 76, cheque 902598**, aduzindo tratar-se de cheque de R\$ 4.227,18. Foi identificado crédito de caixa no valor de R\$ 271,30, restando R\$ 3.955,88, sem registro de crédito, exceto no pagamento já aceito pelo autuante, não há coincidência de datas nos demais, o que impede o reconhecimento de que o cheque se prestou para tais pagamentos, concluindo que a recorrente não demonstra tenham sido tais pagamentos escriturados.

A decisão recorrida também se manifestou acerca da **Linha 104, cheque 902666**, mencionando tratar-se de cheque de R\$ 3.890,50, de 18/05/2009, tendo identificado crédito de caixa no valor de R\$ 163,00, restando R\$ 3.727,50, sem registro de crédito, assinalando que os pagamentos apontados pela contribuinte, em favor da Polivalente e da MMP ocorreram, respectivamente, em 23/04 e 24/04/2009, não havendo como se estabelecer vínculo entre eles e o cheque compensado em 18/05/2009.

No que toca à **Linha 105, cheque 902676**, concluiu a decisão recorrida que trata-se de cheque de R\$ 1.456,00, nominal a Paulo Malesks, e a contribuinte apresentou a NF de fl. 822 da Special Máquinas Com de Máquinas Ltda., reputando haver coincidência de datas (21/05/2009) e valor e que o pagamento da nota fiscal está escriturado no caixa (fl. 730), tendo verificado nos sistemas informatizados da RFB que o beneficiário do cheque é sócio da emitente do documento fiscal, de sorte que aceitou-se a comprovação e exonerou-se essa parcela da exigência.

Em relação à **Linha 107, cheque 902680**, afirmou se tratar de cheque de R\$ 15.301,05, de 25/05/2009, sendo identificado crédito de caixa no valor de R\$ 10.096,75, restando R\$ 5.204,30, sem registro de crédito, consignando, por oportuno, que não há coincidência de datas nas NF da Pili Hidráulicos e Polivalente Plásticos Ltda. que constaram no livro caixa como pagas em 8/5/2009 e 28/4/2009, respectivamente, havendo equivalência de data no pagamento da Ferramentas Gerais, no valor de R\$ 2.848,80, registrado no caixa, fl. 730 e, assim, o valor deve ser considerado comprovado.

Em continuação, cuidou-se de abordar a **Linha 111, cheque nº 902686**, assinalando tratar-se de cheque de R\$ 1.368,60, de 01/06/2009 e que nenhuma das notas fiscais apresentadas pela impugnante teria registro de pagamento no caixa em data coincidente com o cheque, não sendo encontrado o registro em caixa do pagamento da NF da *Nova Piramidal*, no valor de R\$ 780,50.

Com relação à **Linha 131, cheque nº 499**, reputou a decisão recorrida que se tratava de cheque no valor de R\$ 1.813,46, de 12/06/2009, não tendo encontrado o registro no livro caixa das NF apresentadas, e a contribuinte não teria demonstrado ter efetuado a escrituração.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/04/2014 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalm

ente em 18/04/2014 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 24/04/2014 p

or WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 28/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quanto à **Linha 147, cheque nº 902758**, sustentou a decisão recorrida que se tratava de cheque no valor de R\$ 2.854,59, de 06/07/2009, sendo identificado crédito de caixa no valor de R\$ 50,40, restando R\$ 2.804,55, sem registro de crédito e que nenhuma das notas fiscais apresentadas pela impugnante tem registro de pagamento no caixa com data coincidente com o cheque.

Tratando da **Linha 158, cheque nº 902774**, assinalou a decisão recorrida que se tratava de cheque no valor de R\$ 2.505,49, de 13/07/2009, tendo identificado crédito de caixa no valor de R\$ 382,63, restando R\$ 2.122,86, sem registro de crédito, sendo que nenhuma das notas fiscais apresentadas pela impugnante tem registro de pagamento no caixa com data coincidente com o cheque, tampouco foi encontrado o registro em caixa do pagamento em favor da *Associação Rede Metal*, nem a contribuinte demonstrou ter efetuado a escrituração.

Em relação à **Linha 169, cheque nº 50**, frisou-se tratar-se de cheque no valor de R\$ 2.853,55, de 30/07/2009 e que a recorrente diz que se trata de pagamento em favor da Ferramentas Gerais com acréscimo de juros, não tendo encontrado o registro de tal pagamento no livro caixa, nem a defesa demonstrou ter efetuado a escrituração.

Na **Linha 180, cheque nº 556**, que se ocupado de cheque no valor de R\$ 2.122,48, de 10/08/2009, segundo a decisão recorrida foi identificado crédito de caixa no valor de R\$ 52,43, restando R\$ 2.070,05, sem registro de crédito e nenhuma das notas fiscais apresentadas pela impugnante tem registro de pagamento no caixa com data coincidente com o cheque, nem a contribuinte demonstrou ter efetuado a escrituração, não sendo localizado registro no caixa da NF referida como Centerpel.

Quanto às **Linhas 188, 228 e 238, cheques 603, 716 e 763**, referiu a decisão recorrida que se tratava de três cheques com as seguintes datas de emissão e valores: 17/8/2009, R\$ 3.330,33; 19/10/2009, R\$ 9.917,17 e 16/11/2009, R\$ 8.953,66 e que a recorrente alegava que os cheques serviram (inclusive) para o pagamento do fornecedor AF Sul Automação Industrial Ltda., para pagamento da nota fiscal nº 153, fl. 1107, concluindo que o argumento de defesa não pode ser aceito, por falta de comprovação, eis que referida nota fiscal foi emitida em 30/06/2009, no valor de R\$ 6.390,00 e consta do caixa como paga nesse dia (fl. 740), não havendo qualquer coincidência de datas e valores com os cheques.

Segundo a decisão recorrida a própria defesa seria incongruente, porquanto na planilha de fl. 1102, em que procura demonstrar os pagamentos que teriam sido efetuados com cada cheque, está listado que o cheque da linha 188 pagava ao fornecedor AF. Sul o valor de R\$ 1.065,00; o cheque da linha 228, mais R\$ 1.065,00 e finalmente o cheque da linha 238, pagou R\$ 6.390,00, todos por conta na NF nº 153, sendo que R\$ 6.390,00 é o valor total dessa nota fiscal, não havendo quaisquer documentos que deem suporte a esses dados e nem qualquer explicação para a discrepância de valores.

Dando sequência, cuidou a decisão recorrida de enfrentar a questão alusiva à **Linha 193, cheque nº 516**, reputando tratar-se de cheque no valor de R\$ 4.217,44, de 31/08/2009, sendo que nenhuma das notas fiscais apresentadas pela impugnante tem registro de pagamento no caixa com data coincidente com o cheque, nem a contribuinte demonstrou ter efetuado a escrituração, não encontrando registro no caixa da NF referida como Perfil Informática, no valor de R\$ 297,50.

Em relação à **Linha 202, cheque nº 662**, assinalou a decisão recorrida que se tratava de cheque no valor de R\$ 1.303,86, de 08/09/2009, sendo identificado crédito de caixa no valor de R\$ 52,43, restando R\$ 1.251,43, sem registro de crédito e nenhuma das notas fiscais apresentadas pela impugnante tem registro de pagamento no caixa com data coincidente com o cheque, nem a contribuinte demonstrou ter efetuado a escrituração. Não encontrando registro no caixa da NF referida como *Centerpel*, nem *Assinatura Serasa*.

Quanto à **Linha 225, cheque nº 655**, mencionou-se que se tratava de cheque no valor de R\$ 1.075,41, de 14/10/2009 e que nenhuma das notas fiscais informadas pela impugnante tem registro de pagamento no caixa com data coincidente com o cheque.

Segundo a decisão recorrida a **Linha 226, cheque nº 659**, se tratava de cheque no valor de R\$ 2.406,16, de 14/10/2009 e que o pagamento em favor da Claro S. A., no valor de R\$ 270,11 está registrado no caixa como pago no dia de emissão do cheque, podendo ser aceita a prova. Os demais pagamentos informados não tem registro de pagamento no caixa com data coincidente com o cheque acima.

No que toca à **Linha 229, cheque nº 723**, asseverou-se ser cheque no valor de R\$ 1.667,46, de 21/10/2009, para o qual se poderia aceitar a comprovação de que tal cheque destinou-se ao pagamento da nota fiscal nº 1946, da Nova Piramidal Termoplásticos Ltda. (fls. 381), pois ela prevê o pagamento de três parcelas de R\$ 1.667,46, uma delas em 22/10/2009, sendo que a coincidência exata do valor e a proximidade das datas permite concluir que tal cheque foi destinado aquele pagamento, em que pese a escrituração no livro caixa estampe o pagamento do total da NF em 08/10/2009.

Quanto à **Linha 237, cheque 756**, concluiu a decisão recorrida que se tratava de cheque de R\$ 2.699,92, datado de 09/11/2009, sendo que nenhuma das notas fiscais relacionadas pela impugnante na planilha 1101/1102, linha 237, tem registro de pagamento no caixa com data coincidente com o cheque, nem a contribuinte demonstrou ter efetuado a escrituração, bem como não foi encontrado registro no caixa da NF referida como *Coman*, no valor de R\$ 122,16.

Em relação à **Linha 240, cheque 788**, mencionou a decisão recorrida que se tratava de cheque de R\$ 15.907,86, datado de 23/11/2009, sendo que nenhuma das notas fiscais relacionadas pela impugnante teria registro de pagamento no caixa com data coincidente com o cheque, nem a contribuinte demonstrou ter efetuado a escrituração, bem como não foi encontrado registro no caixa da NF referida como Pili Hidráulicos, no valor de R\$ 338,00.

A **Linha 246, cheque nº 823**, refletiria cheque no valor de R\$ 4.106,61, de 07/12/2009, tendo identificado crédito de caixa no valor de R\$ 52,43, restando R\$ 4.054,18, sem registro de crédito, haveria coincidência de datas no pagamento em favor da Claro S.A., no valor de R\$ 375,89, constante do livro caixa, fls. 786 do processo, mas os demais pagamentos informados não constam do caixa com data coincidente à do cheque acima.

Reputou a decisão recorrida que o relatório do trabalho fiscal, fl. 44 do processo, traz planilha demonstrando o tratamento dado a cada um dos cheques e que estes dados foram transportados para as planilhas que fazem a recomposição do caixa, matéria abordada no item 4.5 do relatório fiscal, sendo certo que em tal transposição de dados, o agente do fisco não excluiu os valores que foram dados por comprovados e que constam da planilha de fls. 44, de sorte que a decisão recorrida refez a planilha de fl. 44, para constar os valores considerados por ela, decisão recorrida, comprovados e ao transpor os dados para a planilha de recomposição da conta caixa efetuou a alteração dos valores lançados pelo autuante, fazendo

com que sejam considerados na exigência apenas os valores constantes da coluna “saldo a lançar”.

Na sequência, cuidou a decisão recorrida de abordar o tópico atinente aos Pagamentos a outros Fornecedores (item 4.3 do Relatório Fiscal), lembrando que a Fiscalização juntou ao processo a planilha de fl. 445, Demonstrativo Despesas Não Lançadas e Não Comprovadas, apontando cheques que foram sacados no caixa ou compensados, nominais a terceiros/fornecedores e que, lançados a débito de caixa, não tiveram identificados os correspondentes créditos de caixa, mencionando que no relatório fiscal, fl. 45, consta o resumo da planilha apontando R\$ 297.344,55 como o total de despesas não lançadas no caixa.

Rememoradas as imputações, concluiu a decisão recorrida que a contribuinte não trouxe elementos ou defesa pontual que demonstre tenha escriturado os pagamentos em favor dos fornecedores listados na planilha referida, ficando assim, comprovada a infração.

Na sequência a decisão recorrida abordou o item referente ao Pró-labore Pago aos Sócios e Não Computado (item 4.4 do Relatório Fiscal), destacando que a contribuinte efetuou pagamento de lucros aos sócios, em 2009, num total de R\$ 600.000,00 e que tal distribuição de lucros foi contabilizada, não havendo controvérsia quanto a isso, sendo que o autuante identificou, no entanto, outros pagamentos, que constam da planilha de fls. 523/525 – Demonstrativo dos Pagamentos aos Sócios – Pró-labore – que também foram destinados aos sócios, pelo teor da própria informação prestada pela contribuinte.

Registrou-se que o total de tais pagamentos é de R\$ 212.973,27 (fl. 46 e 525), sobre os quais também não há controvérsia entre autuante e defesa, e que o dissenso é porque o autuante considerou esses outros pagamentos como “pagamentos autônomos”, realizados além da distribuição de lucros contabilizada e a contribuinte, ao contrário, afirma que esses outros pagamentos integram o montante apurado contabilmente, de forma que os tais valores estão embutidos no montante de lucros apurados e distribuídos contabilmente, discordando ainda, da classificação dos chamados “outros pagamentos” como se pró-labore fossem, sobretudo porque o pró-labore é representado por um valor fixo e pré-estabelecido devidamente registrado em contabilidade com seus respectivos encargos calculados e pagos.

Dito isso, concluiu a decisão recorrida que manter documentos que comprovem os atos e operações que estão registrados na escrituração é dever de todos os contribuintes, sendo que o parágrafo único do art. 251 do RIR/99, estabelece que a escrituração deve abranger todas as operações da empresa. Já o art. 264, do mesmo regulamento, define que cabe à pessoa jurídica conservar em ordem os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, caso em que se enquadram os pagamentos a título de distribuição de lucro.

Indagou a decisão recorrida qual seria a prova ou evidência que temos de que os diversos cheques, sacados ou compensados, constantes da planilha de fls. 523/525 estão contidos nos lançamentos identificados na conta caixa como distribuição de lucros? Para responder que nenhuma prova ou evidência haveria, ao contrário, várias seriam as evidências que levariam a concluir que se tratam de pagamentos autônomos, independentes daqueles constantes da escrituração.

Apresentou-se as seguintes motivações:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2001

Autenticado digitalmente em 18/04/2014 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/04/2014 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 24/04/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 28/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

B) Muitos dos cheques estão nominais a terceiros, como Carrocerias Liusbalne, Transp P. Cisa Ltda., Sea Representações, e outros, sendo que, objetivamente, o que se teria é o ingresso desses cheques em caixa e a confirmação da impugnante de que foram destinados a pagamentos aos sócios, sem que se consiga estabelecer uma vinculação com os pagamentos efetuados a título de distribuição de lucros.

Reputou-se ainda, que no item 4.3 da impugnação a contribuinte reclama ter o agente do fisco considerado a existência de pagamentos não declarados de pró-labore, alegando que não houve pagamentos a esse título, pois a opção da empresa sempre foi remunerar os sócios *em função da lucratividade do capital investido (distribuição de lucros)*, alegando não haver previsão de pagamento de pró-labore no contrato social, porém, segundo a decisão recorrida, tratava-se da existência de cheques nominais a terceiras pessoas (não aos sócios) que foram sacados nos bancos e debitados no caixa, e assim permaneceram, sem que houvesse o crédito no caixa e fossem levados a conta de lucros acumulados.

Por fim, aduziu-se que à impugnante caberia demonstrar que tais pagamentos não inflaram artificialmente o caixa, no entanto, nem essa alegação e, menos ainda, provas disso foram trazidas ao processo. Ao contrário, a defesa confirma o recebimento dos valores pelos sócios, de sorte que para os tributos em comento, é indiferente terem os pagamentos não escriturados terem sido efetuados a título de pró-labore ou distribuição de lucros, pois se houve o débito de caixa pela emissão do cheque bancário, sem que tenha havido o correspondente creditamento, é legítima a exclusão de tais valores da conta caixa. Disso aflorando saldos credores de caixa, há a tributação como omissão de receitas.

Adiante, a decisão recorrida, manifestou-se acerca da “distribuição de Lucros a maior (item 4.6 e seus subitens)”, registrando que a contribuinte havia apurado um lucro de R\$

683.649,89 no AC 2009, que foi reduzido na autuação fiscal para R\$ 25.281,62 (*vide* fl. 52), tendo a decisão recorrida acrescido à apuração da Fiscalização os ajustes promovidos pelo entendimento firmado, mencionando que a diferença é de R\$ 8.309,90 e com essa redução no total das infrações, o lucro anteriormente apurado pelo agente fiscal, passa para R\$ 33.590,51 (25.281,62 + 8.308,90). Por sua vez, o excesso de retirada pelos sócios no AC 2009, apurado pelo agente do fisco como sendo de R\$ 92.652,36, passa a ser de R\$ 84.343,47 (92.652,36 - 8.309,90), refazendo o cálculo da multa isolada.

Quanto ao AC 2010, aduziu a decisão recorrida que a contribuinte afirmava que utilizou o lucro contábil para efetuar distribuição de lucros no ano-calendário em questão e que tal opção não teria sido respeitada pelo autuante, que utilizou o lucro presumido para aferir o montante a ser distribuído a cada sócio, tendo a decisão recorrida assinalado que a tabela de fl. 29 da impugnação, fl. 1079 do processo, mostra que o lucro contábil de 2010 foi de R\$ 842.623,93 e que este valor total confere com aquele constante da demonstração do resultado do exercício juntada ao processo, à fl. 147, como resultado da intimação de fl. 143, sendo que a Fiscalização ao analisar o *quantum* de lucro, relativo ao ano-calendário 2009 que poderia ser distribuído em 2010, efetuou a comparação entre o lucro contábil e o lucro presumido, para adotar o de maior valor.

Já em relação aos lucros do ano-calendário 2010, segundo a decisão recorrida foi adotado o lucro presumido, sem esclarecer a razão de não ter considerado a possibilidade de adoção do lucro contábil, sendo que o lucro presumido no período foi de R\$ 197.154,08 e o lucro contábil, R\$ 842.623,93, frente a uma distribuição de lucros de R\$ 740.000,00, concluindo assistir razão à contribuinte, porquanto o autuante deveria ter utilizado o lucro contábil ou explicar as razões pelas quais adotava o lucro presumido e não o tendo feito, não pode ser mantida a exigência.

Ressaltou-se, ainda, que apenas no terceiro trimestre do AC 2010 houve distribuição de lucros acima do lucro contábil, mesmo considerando os saldos acumulados de períodos anteriores. Mesmo em relação a esse período, entendeu-se que a multa isolada não pode subsistir e que tendo o autuante tomado para o lançamento o cálculo da multa de ofício com base no lucro presumido, não pode o julgador alterar o lançamento para calcular eventual multa tomando por base, agora, o lucro contábil eis que haveria cerceamento do direito de defesa, pois ao contribuinte não foi oportunizado falar sobre tal cálculo e sobre o mérito do lançamento com base no lucro contábil, razão pela qual as multas de ofício isoladas, relativas ao ano-calendário 2010 foram canceladas.

Seguiu-se dando conta acerca da multa isolada aplicada pela falta de retenção ou recolhimento, aduzindo que esta não foi revogada, sendo que a multa revogada pela Lei n.º 11.488/07, seria outra, pois em sua redação original, o inciso II do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, previa que a multa ofício de 75% seria exigida isoladamente, quando o tributo ou a contribuição tivesse sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora e na nova redação, dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/07, essa hipótese não mais aparece, ocorrendo que, na espécie, a infração punida não é o pagamento em atraso sem multa de mora, mas a falta de retenção ou recolhimento de IRRF, hipótese completamente distinta.

Concluiu que a lei impõe à fonte pagadora a obrigação de reter o imposto e de o recolher, ainda que não o tenha retido (art. 722 do RIR de 1999). Assim sendo, a falta de retenção e a falta de recolhimento constituem infração à legislação tributária e a

responsabilidade por essa infração, cometida unicamente pela fonte pagadora, não se comunica ao beneficiário pessoa física, conseqüentemente, a fonte pagadora se sujeita à sanção, embora dela não se possa mais exigir o imposto, após o encerramento do prazo para a entrega da declaração de ajuste anual do beneficiário.

Reputou-se que caso não houvesse sanção para as fontes pagadoras que não efetuam as retenções e os recolhimentos a que estão obrigadas, o caráter impositivo dessas obrigações ficaria seriamente ameaçado e que não há obrigação efetiva sem sanção pelo seu descumprimento o que implicaria também tratamento desleal para com aqueles que cumprem rigorosamente os seus deveres.

Assentou-se que a punição para a falta de retenção e recolhimento do IRRF é prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/02 e que este dispositivo não deixa dúvidas de que a falta de retenção e recolhimento sujeita a fonte pagadora à multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, duplicada na forma do seu § 1º, quando for o caso e que a falta de pagamento ou recolhimento é uma das hipóteses previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, que enseja a aplicação das multas nele cominadas.

Dispôs a decisão recorrida que em sua redação original, referido art. 9º fazia referência não só à falta de recolhimento e retenção, mas também ao recolhimento fora do prazo sem multa de mora e que a Lei nº 11.488/07, que revogou a multa por pagamento em atraso sem multa de mora, alterou não só o art. 44 da Lei nº 9.430, mas também o art. 9º da Lei nº 10.426/02, harmonizando os dois diplomas, assim como ocorreu com o art. 44 da Lei nº 9.430/96, do art. 9º da Lei nº 10.426/02, também foi excluída a hipótese de “recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória”.

Quanto à Multa de ofício e a duplicação do valor, manifestou-se a decisão recorrida que o agente do fisco justifica a duplicação da multa de ofício dizendo ter havido dolo específico dos administradores, que teriam insinuado a ocorrência de lucros contábeis inexistentes, afirmando ter havido um planejamento para suprimir as despesas e os pagamentos realizados, objetivando um alto saldo da Conta Caixa e um Lucro Contábil inflado e irreal.

Para a decisão recorrida, no entanto, a supressão de despesas e pagamentos, por si só, não influi na base de cálculo do lucro presumido, que toma por base as receitas auferidas. Se o contribuinte infla artificialmente o lucro contábil para, com isso, distribuir um valor maior a título de lucros (isentos), ele pode estar burlando a retenção de imposto de renda na fonte e contribuição previdenciária. Mas essa não escrituração de despesas não influenciaria na apuração do lucro presumido, assentando que, por outro lado, a não escrituração de despesas que foram pagas, revela a existência de valores mantidos à margem da escrituração. No caso concreto, a reconstituição da conta caixa, com o lançamento a crédito dessas despesas/pagamentos fez surgir saldos credores de caixa, sendo que tais saldos credores, são tidos por presunção, como omissão de receitas. E essa omissão sim, tem reflexo na apuração do lucro presumido, mas, como o presente lançamento é tributação dessa receita presumida, com influência então no IRPJ e tributos decorrentes. A imposição da multa qualificada enfrentaria dois problemas no caso em análise: primeiro, a descrição das razões para o agravamento faz referência tão somente ao artificialismo do lucro contábil e, segundo, a imposição da multa de 150% nas autuações por presunção deve vir acompanhada de robusta prova do evidente intuito de fraude.

Não verificou-se, portanto, como se possa afirmar que havia o dolo da contribuinte tendente a dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, no caso IRPJ e decorrentes. A própria descrição do autuante quanto às razões para agravamento da

penalidade conduziram à conclusão que o eventual dolo não se dirigia à supressão dos tributos exigidos no presente processo (IRPJ, CSLL e demais decorrentes).

Por fim, em conclusão, a decisão recorrida apresentou o recálculo dos tributos em função do entendimento ali sufragado, sendo que o confronto entre valores lançados e mantidos está expresso na tabela que reproduzo abaixo:

TRIBUTOS/ MULTA	P. A.	LANÇADO		MANTIDO	
		VLR TRIBUTOS	MULTA	VLR TRIBUTOS	MULTA
IRPJ	3º TRIM/2009	205,62	150,00%	177,01	75,00%
	4º TRIM/2009	5.502,62	150,00%	5.455,31	75,00%
CSLL	3º TRIM/2009	185,06	150,00%	159,31	75,00%
	4º TRIM/2009	3.965,52	150,00%	3.939,97	75,00%
COFINS	3º TRIM/2009	514,05	150,00%	442,53	75,00%
	4º TRIM/2009	11.015,33	150,00%	10.944,36	75,00%
PIS/PASEP	3º TRIM/2009	111,38	150,00%	95,88	75,00%
	4º TRIM/2009	2.386,66	150,00%	2.371,28	75,00%
IRRF	30/12/2009	0,00	R\$ 10.892,28	0,00	R\$ 10.892,28
	Todos 2010		R\$ 84.084,79	0,00	0,00

Devidamente cientificada da decisão acima relatada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.246 em diante), reiterando as preliminares de nulidade por alegada deficiência na descrição dos fatos, e falta de autorização do MPF para auditar o PIS e à COFINS, reprisando os argumentos já relatados.

Quanto ao mérito, igualmente reprisou seus argumentos e pugnou pelo provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr., Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos genéricos de recorribilidade. Admito-o para julgamento.

Tal como assinalado no relatório acima circunstanciado, que integra o presente voto para todos os fins, a recorrente foi autuada por: i) Omissão de receita decorrente da constatação de saldo credor da conta caixa; ii) Multa isolada do IRF por falta de retenção de valores distribuídos aos sócios acima do limite e do pró-labore; iii) multa qualificada ao patamar de 150%.

Em análise da Impugnação apresentada a decisão ora recorrida cuidou de manter parcialmente as exigências decorrentes da omissão de receitas, corrigindo alguns valores que não configurariam saldo credor de caixa, reduziu o patamar da multa aplicada para 75% e cancelou a multa isolada por falta de retenção em relação ao AC 2010.

Como já adiantado, a contribuinte cuidou de reavivar os mesmo argumentos apreciados pela decisão recorrida, reputando assim, que toda a exigência fiscal seria improcedente, de sorte que a apreciação do presente Recurso Voluntário igualmente se dará por tópicos.

I – NULIDADES

I.1. Ausência de descrição dos fatos.

Em sede preliminar reputa a recorrente que os autos de infração seriam nulos na medida em que apresentariam descrição dos fatos sem clareza e precisão, com excertos padronizados, situação que implicaria em cerceamento ao seu direito de defesa.

Seguramente o pleito da contribuinte é improcedente. Não há qualquer obscuridade ou falta de clareza na imputação dos fatos, prova disso é correta depreensão deles, falo dos fatos, pela própria contribuinte, que apresentou Impugnação e Recurso Voluntário detalhados e que indicam ter a contribuinte manifestado a contento o seu direito de defesa.

Aliás, como bem reconheceu a decisão recorrida o trabalho da Fiscalização está bem descrito no Termo de Verificação Fiscal de folhas 38 a 63, que sabidamente integra o auto de infração e do qual a contribuinte teve plena ciência.

Estando ausentes os prejuízos alegados, não se configura na hipótese cerceamento ao direito de defesa da recorrente e, portanto, não há falar em nulidade, de sorte que rejeito a preliminar suscitada.

I.2 – CSLL, PIS e COFINS – Alegada ausência de MPF autorizador da fiscalização.

O segundo aspecto preliminar aventado pela recorrente, que segundo ela implicaria na nulidade das exigências de CSLL, PIS e COFINS, dá-se por alegar que o Mandado de Procedimento Fiscal que lastreou a auditoria da qual derivam as exigências aqui

tratadas não autorizaria a investigação acerca das citadas contribuições, já que o MPF primitivo apenas versava sobre o IRRF, sendo que somente em 09/08/2012, foi alterado para contemplar também o IRPJ.

Outra vez não vejo como reparar o conteúdo decisório impugnado, eis que assiste razão à decisão recorrida ao dispor que o MPF tem a função precípua de possibilitar ao contribuinte aferir a veracidade da fiscalização a que está sendo submetido, porém, não tem o MPF a função de circunscrever a atuação da Fiscalização, ainda mais quando o que se vê são exigências puramente reflexas à constatação de omissão de receitas.

Ademais, e encerrando a questão, é ponto pacífico no âmbito deste colegiado administrativo que o MPF constituiu instrumento de controle interno da administração pública, a revelar que não se cuida de nulidade alguma, e a preliminar é, portanto, improcedente.

II – MÉRITO

II.1 – Omissão de Receitas – Saldo Credor de Caixa.

De início, imperioso o registro de que a autuação de omissão de receitas, considerada a verificação de saldo credor de caixa, é fundada em presunção legal, contida no artigo 281, inciso I, do RIR/99, *verbis*:

Art. 281 – Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I – a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

[...]

Ou seja, constatada a hipótese desencadeadora da presunção legal, que no caso é a ocorrência de saldo credor de caixa, fica autorizada a inversão do ônus probatório, cabendo à contribuinte evidenciar que não houve receita omitida.

Considerada a hipótese de presunção legal de omissão de receita que hospeda a exigência analisada neste tópico, para o deslinde do caso concreto é necessário aferir se de fato a escrituração da contribuinte apontava saldo credor de caixa.

Para os fins de verificar se de fato se houve o saldo credor de caixa necessário lembrar que o Termo de Verificação Fiscal, encartada a partir da folha 38, em síntese estabelece que a contribuinte debitava a conta caixa quando emitia cheques, mas não creditava tal conta quando efetuava pagamentos, de sorte que a falta do registro das despesas ou investimento fez com que o saldo de caixa ficasse artificialmente elevado e ocasionou um elevado e inexistente lucro contábil, permitindo distribuição aos sócios, desta forma, os recursos apenas transitariam pela conta caixa, sem modificar o saldo.

Seguramente, o expediente constatado pela Fiscalização implicou em saldo credor de caixa, pois afetou a neutralidade da escrita contábil, eis que os cheques emitidos, compensados por instituição bancária, lançados a débito da conta caixa, deverão ter correspondente registro a crédito desta conta, pela saída para a efetivação de pagamentos, sendo indiscutível que a falta desse registro legitima a exclusão dos valores indevidamente

registrados como ingressos como indiscutível também o é que a apuração de saldo credor de caixa evidencia omissão de receitas.

Quanto à alegação da contribuinte de que a Fiscalização não apoiou as imputações em “provas seguras”, mas em ilações, importante consignar que na aferição do saldo credor de caixa a Fiscalização pontuou (fl. 41 em diante) que após circularização junto aos fornecedores da contribuinte foi que se observou que muitas das compras realizadas na fornecedora “Fornecedora Cristiane S. da Rocha”, não haviam sido lançadas, bem como as contrapartidas da emissão dos cheques para o seu referido pagamento.

Para comprovar o fato que desencadeou a presunção legal (saldo credor de caixa), cuidou a Fiscalização de referir que em relação à citada fornecedora, a contribuinte, em 2009, emitiu cheques no total de R\$ 105.765,00, mas lançou na contabilidade notas fiscais no montante de R\$ 43.789,33, havendo então, pagamento sem lastro em documentos fiscais e sem que haja *contrapartida da saída da conta caixa.*, ou seja, evidenciou-se o saldo credor de caixa, motivo pelo qual, neste item, não há reparos a serem feitos na decisão recorrida.

II.2 – Pagamentos e despesas não lançados.

Como descrito no relatório acima, foi constatado, também, que diversos cheques para outras despesas ou pagamentos a fornecedores, eram emitidos em nome de terceiros, sacados no banco e lançados como ingresso em caixa, sem lançamento complementar de saída da conta caixa e débito da conta de despesa/fornecedores.

Atente-se ao relato da Fiscalização contido na folha 43, *in verbis*:

[...]

Constatamos, também, que diversos pagamentos realizados com despesas/fornecedores, idêntico ao item anterior, que eram emitidos os cheques para pagamentos a terceiros e sacados na conta da empresa junto ao banco e lançado como ingresso na Conta Caixa. Não houve, também, o lançamento complementar de saída da Conta Caixa e débito a conta de despesa ou fornecedores [...]

Na planilha “Demonstrativo das Despesas Não Lançadas” (em anexo) listamos os cheques emitidos e sua destinação a diversos fornecedores, com exemplo ao Escritório Contábil contratado pela empresa. Outros cheques demonstrariam ser suprimento da Conta Caixa, por muitas vezes estarem nominais à própria Fiscalizada, mas isto não está concreto, haja vista que nas cópias do cheques vindos do banco encontramos diversas anotações do destino destes valores [...]

Após este relato, cuidou a Fiscalização de listar os casos na tabela de folha 44, item 4.2 do relatório de trabalho fiscal, sendo que a recorrente, em Impugnação e com reprise no Recurso Voluntário, fez defesa pontual em relação a seis cheques no corpo da impugnação, identificando-os pelo número da linha que ocupam na planilha, trazendo a planilha de fls. 1101/1102 (Planilha de pagamentos com cheques que estão contabilizados), na qual procurou comprovar que os cheques debitados no caixa se destinaram ao pagamento de despesas que foram levadas a registro.

A decisão recorrida promoveu uma análise detida de cada cheque constante na indigita planilha apresentada pela contribuinte, cotejo do qual resultou no acatamento de

alguns valores, para os quais se viu correspondência entre as datas, os valores dos cheques e a escrituração da contribuinte.

De se anotar que reproduzi no relatório o enfrentamento da decisão recorrida para cada cheque, sendo certo que a contribuinte não inova os fundamentos do seu inconformismo, bem como os valores que não foram aceitos pela decisão recorrida deveu-se a incongruência de valores e datas ou ausência de escrituração, tal como aferido pela Fiscalização, incongruências que também verifiqui, mantendo a decisão recorrida ante a exaustiva abordagem realizada.

II.3 – Pagamentos a outros Fornecedores

Em relação ao item 4.3, do Termo de Verificação Fiscal, atinente aos pagamentos a outros fornecedores, a exemplo da primitiva Impugnação apresentada, a contribuinte não trouxe elementos que demonstrem ter escriturado os pagamentos listados pela Fiscalização.

A Fiscalização, por seu turno, (item 4.3 fl. 45), juntou ao processo Demonstrativo Despesas Não Lançadas e Não Comprovadas, apontando cheques que foram sacados no caixa ou compensados, nominais a terceiros/fornecedores e que, lançados a débito de caixa, não tiveram identificados os correspondentes créditos de caixa.

Estando ausentes as justificativas que demonstrem a escrituração dos pagamentos em favor dos fornecedores listados na planilha referida, subsiste o conteúdo da decisão recorrida.

II.4 – Pró-labore pago aos Sócios e Não Computado

Neste item específico da autuação a Fiscalização apurou (fl. 46), que os sócios da recorrente realizaram retiradas superiores aos valores apontados na contabilidade.

A contribuinte efetuou pagamentos de lucros aos sócios, em 2009, num total de R\$ 600.000,00, distribuição que foi regularmente contabilizada, porém, a Fiscalização constatou outros pagamentos, que constam da planilha de fls. 45 em diante, sendo que tais pagamentos foram destinados aos sócios, num total de R\$ 212.973,27 (fl. 46).

Como bem pontuado pela decisão recorrida sobre a existência dos pagamentos e seus valores expresso, não há controvérsia entre Fiscalização e a defesa, porém, o autuante considerou esses outros pagamentos como “pagamentos autônomos”, realizados além da distribuição de lucros contabilizada e a recorrente, ao contrário, afirma que esses outros pagamentos integram o montante apurado contabilmente, de forma que os tais valores estão embutidos no montante de lucros apurados e distribuídos contabilmente, discordando ainda, da classificação dos chamados “outros pagamentos” como se pró-labore fossem, sobretudo porque o pró-labore é representado por um valor fixo e pré-estabelecido devidamente registrado em contabilidade com seus respectivos encargos calculados e pagos.

Ou seja, para a contribuinte, os pagamentos indicados pela fiscalização integram o montante contábil apurado no curso do ano-calendário 2009.

Muito embora a alegação da contribuinte faça sentido do ponto de vista argumentativo, assiste razão à decisão recorrida ao dispor que carece de provas documentais

que a suportem, eis que não há prova ou evidência de que os diversos cheques, listados pela Fiscalização, sacados ou compensados, constantes da planilha de fls. 523/525 estão contidos nos lançamentos identificados na conta caixa como distribuição de lucros.

Ao contrário, como também reconheceu a decisão recorrida as evidências levariam a concluir que se tratam de pagamentos autônomos, independentes daqueles constantes da escrituração, porquanto não há coincidência de datas e valores, v.g. o caso citado pela decisão recorrida: o sócio Mário Cavaletti recebeu lucros nos meses de novembro e dezembro (livro caixa, fls. 785 e 793 do processo), totalizando R\$ 50.000,00. E foi beneficiário de cheques (planilha 523/525) nos meses de janeiro, maio, junho, julho e novembro, num total de R\$ 27.611,36, sendo que a maior concentração de valores ocorreu no segundo trimestre e no último trimestre do ano não foi beneficiário de nenhum cheque, mas foi só ali que houve a escrituração do pagamento de lucros.

O outro fundamento adotado pela decisão recorrida é ainda mais decisivo, porquanto consagra que muitos dos cheques estão nominais a terceiros, como Carrocerias Liusbalne, Transp P. Cisa Ltda., Sea Representações, e outros, sendo que, objetivamente, o que se teria é o ingresso desses cheques em caixa e a confirmação de que foram destinados a pagamentos aos sócios, sem que se consiga estabelecer uma vinculação com os pagamentos efetuados a título de distribuição de lucros.

Portanto, não se está mesmo diante de distribuição de lucros, mas de retiradas autônomas, prevalecendo a decisão recorrida, mormente ao se verificar que a contribuinte confirma o recebimento dos valores pelos sócios, de sorte que para os tributos em comento, dado o regime de apuração, é indiferente terem os pagamentos não escriturados sido efetuados a título de pró-labore ou distribuição de lucros, pois se houve o débito de caixa pela emissão do cheque, sem que tenha havido o correspondente creditamento, é legítima a exclusão de tais valores da conta caixa, decorrendo daí o saldo credor de caixa, e a presunção legal de omissão de receitas.

III – MULTA ISOLADA – FALTA DE RETENÇÃO

A contribuinte tem sustentado que a multa isolada de 50%, disposta no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, adotada como fundamento da sanção aplicada pelo agente fiscal, não seria mais oponível no caso em que a fonte pagadora, obrigada a reter tributo ou contribuição, deixa de fazê-lo ou de recolhê-lo, ou o faz fora do respectivo prazo, eis que a Lei nº 11.488/2007 ao dar nova redação ao artigo 9º da Lei nº 10.426/2002 (que antes previa a aplicabilidade das multas previstas nos incisos I e II da Lei nº 9.430/96) o suprimiu, de forma que desapareceu o suporte legal à sanção imposta, salientando ser entendimento do próprio fisco, exposto no Parecer Normativo Cosit nº 01/2002, que após o prazo para entrega da declaração de rendimento pelo beneficiário dos rendimentos, não seria mais exigível o imposto que deixou de ser retido e se o imposto não é mais exigível, também não seria exigível a multa.

Não assiste razão a recorrente e com o mesmo fundamento da decisão recorrida entendo pela aplicação da multa.

A multa isolada aplicada pela falta de retenção ou recolhimento não foi revogada. A multa revogada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, é outra.

Em sua redação original, o inciso II do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, previa que a multa ofício de 75% seria exigida isoladamente, quando o tributo ou a contribuição tivesse sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de

multa de mora. Na nova redação, dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 2007, essa hipótese não mais aparece.

Ocorre que, na espécie, a infração punida não é o pagamento em atraso sem multa de mora. A infração é a falta de retenção ou recolhimento de IRRF, hipótese completamente distinta.

A lei impõe à fonte pagadora a obrigação de reter o imposto e de o recolher, ainda que não o tenha retido (art. 722 do RIR de 1999). Assim sendo, a falta de retenção e a falta de recolhimento constituem infração da legislação tributária. A responsabilidade por essa infração, cometida unicamente pela fonte pagadora, não se comunica ao beneficiário pessoa física. Consequentemente, a fonte pagadora se sujeita à sanção, embora dela não se possa mais exigir o imposto, após o encerramento do prazo para a entrega da declaração de ajuste anual do beneficiário. Se não houvesse sanção para as fontes pagadoras que não efetuam as retenções e os recolhimentos a que estão obrigadas, o caráter impositivo dessas obrigações ficaria seriamente ameaçado. Não há obrigação efetiva sem sanção pelo seu descumprimento. Isso implicaria também tratamento desleal para com aqueles que cumprem rigorosamente os seus deveres.

A punição para a falta de retenção e recolhimento do IRRF é prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002. Esse dispositivo não deixa dúvidas de que a falta de retenção e recolhimento sujeita a fonte pagadora à multa de que trata do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, duplicada na forma do seu § 1º, quando for o caso. A falta de pagamento ou recolhimento é uma das hipóteses previstas no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, que enseja a aplicação das multas nele cominadas.

Em sua redação original, referido art. 9º fazia referência não só à falta de recolhimento e retenção, mas também ao recolhimento fora do prazo sem multa de mora. A Lei n.º 11.488, de 2007, que revogou a multa por pagamento em atraso sem multa de mora, alterou não só o art. 44 da Lei n.º 9.430, mas também o art. 9º da Lei n.º 10.426, de 2002, harmonizando os dois diplomas. Assim como ocorreu com o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, do art. 9º da Lei n.º 10.426, de 2002, também foi excluída a hipótese de “*recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória*”. Abaixo se reproduzem ambos os textos do art. 9º:

“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.”
(Redação original, grifos acrescentados)

“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 pelo art. 16 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

Por outro lado, o Parecer Cosit nº 01/2002 também não socorre à recorrente, pois preceitua que o “imposto” não é mais exigível da fonte pagadora após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, mas expressamente conclui que a multa é exigível. Vejamos:

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

Demonstra-se, com isso, que a multa revogada é a multa por pagamento em atraso sem multa de mora, e não a multa por falta de retenção e recolhimento. Conseqüentemente, mantém se a exigência.

IV – CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de Negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 12 de março de 2014

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.