



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

Processo nº 11065.723446/2012-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-000.904 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de agosto de 2013
Matéria GLOSA DE DESPESAS, PAGAMENTOS SEM CAUSA E PASSIVO FICTÍCIO
Recorrente GIODARNE HARTMANN LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. LANÇAMENTOS DE IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Os lançamentos de imposto de renda na fonte, incidente sobre pagamentos sem causa, não se enquadram na modalidade de lançamento por homologação, ou seja, não há qualquer pagamento antecipado ou conduta do contribuinte reconhecendo o crédito tributário que pudesse ser levada ao Fisco para que pudesse ser homologado. Pelo contrário, a consumação do lançamento fiscal demanda a investigação da autoridade fiscal, no sentido de averiguar se a hipótese de incidência da norma se concretizou, em razão de omissão do contribuinte, que, na condição de responsável tributário, não efetuou a devida retenção na fonte dos valores de imposto de renda a título de remuneração de serviços prestados pelo beneficiário. Assim, são lançamentos de ofício, devendo ser regidos pela contagem decadencial prevista no art. 173 do CTN.

PASSIVO FICTÍCIO.

Passivo fictício consiste em presunção legal, que somente pode ser desconstituída pelo sujeito passivo mediante apresentação de documentação hábil e idônea. Também se trata de infração continuada, razão pela qual não pode ser afastada em razão da possibilidade de a obrigação não comprovada já ter sido fictícia em exercício anterior ao período fiscalizado. Todavia, um mesmo passivo fictício não legitima diversas autuações por persistir na escrita por mais de um período de apuração, pois seria tributar diversas vezes uma única omissão de receita.

QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE

A Lei nº 4.502/64, arts. 71, 72 e 73, condiciona a qualificação da multa à prova de dolo, fraude ou simulação. É nessa linha que tem seguido a

jurisprudência do CARF, quando, na Súmula de nº 14 determina: “*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*”. Em decorrência, a mera menção genérica de dolo, fraude ou simulação, pelo agente autuante, impõe a redução da penalidade aplicada ao patamar de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, rejeitar a preliminar de decadência, por unanimidade, e no mérito, DAR provimento PARCIAL para (i) considerar como pagamentos sem causa para fins de incidência do IRRF os valores de R\$ 114.829,68, no ano-calendário 2008, e R\$ 14.067,00, no ano-calendário 2009, e (ii) reduzir a multa de ofício aplicada sobre o IRRF ao seu percentual ordinário de 75%, por maioria, vencidos os Conselheiros André Mendes de Moura (Relator) e Aloysio José Percínio da Silva. A exigência relativa ao passivo foi mantida por maioria, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, e Marcelo Baeta Ippolito, que votaram pela realização de diligência. Os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Fábio Nieves Barreira e Marcelo Baeta Ippolito acompanharam o relator pelas conclusões quanto à preliminar de decadência. O Dr. Dilson Gerent (OAB/RS 22484) fez sustentação oral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fábio Nieves Barreira.

Assinado digitalmente

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

Assinado digitalmente

André Mendes de Moura – Relator

Assinado digitalmente

Fábio Nieves Barreira – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva, André Mendes de Moura, Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira e Marcelo Baeta Ippolito.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 1475/1493 contra decisão da 1ª Turma da DRJ/Porto Alegre (fls. 1462/1465), que apresentou a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE -
IRRF**

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

Autenticado digitalmente em 01/10/2014 por FABIO NIEVES BARREIRA, Assinado digitalmente em 01/10/2014

por FABIO NIEVES BARREIRA, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA,

Assinado digitalmente em 10/10/2014 por ANDRE MENDES DE MOURA

Impresso em 23/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO E SEM CAUSA COMPROVADA. PROVA.

Os pagamentos estão contabilizados nos livros do próprio interessado, não se tratando, portanto, de meras presunções da fiscalização.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

A ocorrência de pagamentos sem identificação de beneficiário e sem comprovação de causa, ocorridos durante largo período de tempo, elevados valores e em grande quantidade, evidenciam intuito doloso.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PASSIVOS FICTÍCIOS. PROVA.

A apresentação de meras folhas pretensamente representativas dos razões das contas de passivo, despidas de formalidades e desacompanhadas de documentação de suporte, não é suficiente para infirmar os livros do próprio interessado, nos quais a fiscalização se baseou para apurar os passivos fictícios.

I. Dos fatos da Autuação Fiscal.

No decorrer da ação fiscal iniciada em 12/12/2011 (Termo de Início de Procedimento Fiscal de fls. 4/5), referente aos anos-calendário de 2007 e 2008, foram detectadas irregularidades referentes a (1º) utilização de notas fiscais inidôneas para redução da base de cálculo dos tributos; (2º) pagamentos sem causa, vez que foram efetuados sem a devida comprovação dos serviços prestados pelo emitente das notas fiscais e (3º) manutenção no passivo de obrigações sem comprovação da exigibilidade.

Quanto à primeira infração, a fiscalizada, intimada a comprovar os pagamentos escriturados na conta contábil 2.01.01.023.51178 – SERGIO EDUARDO COELHO WINCK, apresentou demonstrativo da composição do saldo da conta e cheques utilizados para a quitação das obrigações com o fornecedor.

Relata a Fiscalização que nenhum dos cheques apresentados teria sido emitido em nome do fornecedor, e tampouco constava sua assinatura no verso, seja dos sacados no caixa dos respectivos bancos ou naqueles liquidados por meio do serviço de compensação.

Em circularização, o fornecedor Sérgio Eduardo Coelho Winck informou que ao efetuar a alteração de seu contrato social em 01/09/2010 constatou a falta de talonários e registrou Boletim de Ocorrência junto à Polícia Civil, além de declarar que as notas fiscais autorizadas pela Prefeitura não teriam sido utilizadas. Manifestou-se, ainda, no seguinte sentido:

Venho por meio desta declarar que em momento algum prestei serviços correspondentes às notas fiscais de numeração 08 a 25

em nome da empresa WINCK SPORTS, inscrita no CNPJ sob nº 07.335.751/0001-08, para a empresa GIORDANI E HARTMANN LTDA., situada na rua Dr. Daniel Hildebrand nº 74, bairro Rondônia e que as notas acima mencionadas (08 a 25), não foram preenchidas, assinadas e nem tiradas por qualquer pessoa representante da WINCK SPORTS e que o preenchimento, a assinatura e o destino do dinheiro tenho total desconhecimento e que são de inteira responsabilidade da empresa GIORDANI e HARTMANN LTDA.

Diante dos fatos apurados, concluiu a autoridade autuante:

Conforme descrito acima, o suposto emissor das referidas notas fiscais (prestador de serviços para a fiscalizada) informa não ter prestado qualquer serviço a contribuinte e que tampouco recebeu qualquer valor. Também a fiscalizada não logrou comprovar o efetivo pagamento dos serviços prestados pelo emissor das notas fiscais, pois a cópias de cheques microfilmadas apresentadas à fiscalização fazem prova em contrário à fiscalizada, tendo em vista que nenhum dos cheques apresentados foi emitido pela contribuinte tendo como destinatário seu suposto fornecedor Sergio Eduardo Coelho Winck.

A relação das notas fiscais glosadas encontra-se à fl. 1313 do Relatório do Procedimento Fiscal.

Entendeu também a Fiscalização que restou caracterizada a ocorrência de fraude, prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, razão pela qual a multa de ofício foi qualificada para essa infração, com fulcro no art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430, de 1996.

No que concerne à segunda infração, esclarece a autoridade autuante que a fiscalizada efetuou diversos pagamentos referentes a supostos serviços prestados, lançados contabilmente na conta 2.01.01.02.51178 – SERGIO EDUARDO COELHO WINCK, conforme listagem do quadro de fls. 1317/1319 do Relatório do Procedimento Fiscal.

Diante da constatação, esclareceu a autoridade fiscal:

Apresentou registros contábeis e algumas cópias de cheques microfilmadas onde os valores correspondentes, em sua maioria, foram sacados na boca do caixa das Instituições Financeiras ou esses cheques estavam nominais a pessoas estranhas à razão social das notas fiscais correspondentes a esses pagamentos.

Não tendo sido comprovado efetivamente o motivo dos pagamentos realizados pela fiscalizada e contabilizados na conta contábil acima, evidencia-se que tais pagamentos foram sem causa, sujeitos portanto à incidência do imposto de renda na fonte de acordo com o art. 674 do RIR/99.

Os lançamentos de ofício de IRRF também tiveram a multa qualificada.

Enfim, na terceira infração, foi intimada a fiscalizada a comprovar a composição do saldo das contas contábeis 2.01.01.02.0001 – Fornecedores Mercado Interno e 2.01.01.15.0001 – Adiantamento de Clientes.

A contribuinte informou que, para ambos os casos, o saldo contábil seria referente a anos anteriores, sem, contudo, apresentar qualquer documento que pudesse lastrear sua afirmação.

Nesse contexto, a autoridade autuante valeu-se da presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 281, inciso III, do RIR/99, qual seja, a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não restou comprovada. Os correspondentes lançamentos de ofício foram efetuados com a multa proporcional de 75%.

Foram lavrados os Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e IRRF, de fls. 1323/1369, cuja ciência ao contribuinte deu-se em 14/09/2012.

II. Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação de fls. 1372/1390, acompanhada dos documentos de fls. 1391/1441, dentre os quais, o pedido de parcelamento dos débitos referentes aos lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL relativos à utilização de notas fiscais inidôneas para redução da base de cálculo dos tributos (primeira infração), para os anos calendário de 2007 e 2008, conforme “Termo de Transferência de Crédito Tributário” de fls. 1442 e requerimentos de fls. 1439 e 1440.

Por sua vez, a DRJ/Porto Alegre, em sessão realizada em 28/02/2013, ao apreciar a matéria litigiosa remanescente, julgou a impugnação improcedente, no **Acórdão nº 10-42.665**, às fls. 1462/1465, nos termos da ementa já transcrita no início do presente relato.

Inconformada com a decisão *a quo*, da qual tomou ciência em 12/04/2013 (“AR” de fl. 1473), a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 13/05/2013 de fls. 1475/1493, no qual discorre sobre pontos descritos a seguir.

Esclarecimentos Iniciais. Em razão do pedido de parcelamento, restaram a ser discutidas as seguintes matérias:

- a extinção dos créditos tributários lançados a título de IRRF, relativos ao período de janeiro a agosto de 2007, em face da ocorrência da decadência;
- a inaplicabilidade do disposto no art. 674, §§ 1º a 3º, do RIR/99 aos pagamentos considerados como sem comprovação da operação ou causa, ou, realizados a beneficiários não identificados;
- o não cabimento da multa de 150% aplicada sobre os valores lançados a título de IRRF;
- a impossibilidade de exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre o que o Fisco denominou de “passivo fictício”.

Da Decadência Em Relação aos Fatos Geradores Ocorridos Até Agosto de 2007 – IRRF. Os atos realizados não podem ser caracterizados como revestidos de dolo,

fraude ou simulação, de forma a permitir o enquadramento da contagem decadencial prevista no art. 173, inciso I do CTN, como pretende a Fiscalização. A mera alegação de inidoneidade das notas fiscais de prestação de serviços emitidas por Sérgio Eduardo Coelho Winck não seria apta para tal conclusão, visto que tais documentos encontram-se lançados nos registros da recorrente, ou seja, estavam disponíveis para o Fisco. Assim, a alegação de dolo, fraude ou simulação deveria estar amparada em uma análise mais acurada e em robusta prova documental, o que não se verificou no caso concreto. Ademais, todas as intimações do Fisco foram atendidas, em total transparência, de modo que a regra decadencial aplicável seria a prevista no art. 150, § 4º do CTN. Tampouco há que se falar sobre ausência de pagamento, conforme a decisão da DRJ, vez que o voto refere textualmente que “Diferentemente do alegado pelo interessado, a prova dos pagamentos não se baseou em meras presunções, mas na própria contabilidade”. Portanto, os pagamentos considerados pelo Fisco como tendo sido realizados sem comprovação da operação ou causa, no período compreendido entre janeiro e agosto de 2007, encontram-se fulminados pela decadência

Da Inaplicabilidade do Disposto no Art. 674, §§ 1º a 3º, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) aos Pagamentos Caracterizados como sem Causa pela Administração Tributária Federal. A Fiscalização relacionou uma série de pagamentos supostamente efetuados pela recorrente, junto ao prestador de serviço, no qual indicou a forma como teriam ocorrido, no caso, por meio de cheques, e os valores. Ocorre que, no caso dos autos, a falta de comprovação dos pagamentos jamais poderia dar ensejo à tributação do IRRF, vez que o pagamento constituiu-se no próprio pressuposto material para a incidência do imposto. Ou seja, tendo sido glosadas as despesas pagas ao prestador de serviço Sérgio Eduardo Coelho Winck, diante da alegada ausência de comprovação de pagamentos, tem-se que esse fato, por si só, já impede a hipótese de incidência tratada no art. 674, do RIR/99, por absoluta ausência de suporte fático, qual seja, o pagamento.

Observe-se que a não comprovação dos pagamentos autorizou a glosa da despesa, como fez a Fiscalização. Por outro lado, não se pode admitir que tal fato seja suficiente, por si só, para determinar a incidência do IRRF prevista no RIR/99. Não existe relação de causa e efeito que possa vincular a glosa de despesas com a presunção de pagamentos a terceiros, sendo antagônicas e incompatíveis as hipóteses de incidência verificadas num e noutro caso. São duas situações radicalmente distintas: um é a glosa de despesas, e outra, é a exigência do IRRF, que exige o efetivo pagamento.

Há jurisprudência nos Órgãos Fazendários, no sentido de que a glosa de despesas não é suficiente para presumir a existência do pagamento a terceiros, e pela necessidade do efetivo pagamento para que seja configurada a hipótese de incidência do IRRF (1º Conselho de Contribuintes/7ª Câmara/Acórdão 107-09.144 em 12/09/2007; 1º Conselho de Contribuintes/7ª Câmara/ Acórdão 107-08.347 em 09/11/2005, publicado no DOU em: 08/05/2006; 1ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária/ Acórdão 140-200.193 em 19/05/2010; 1º Conselho de Contribuintes/7ª Câmara/ Acórdão 107-07.902 em 26/01/2005, publicado no DOU em 12/07/2005; 1º Conselho de Contribuintes/7ª Câmara/ Acórdão 107-08.770 em 18/10/2006, publicado no DOU em: 22/02/2007; 1º Conselho de Contribuintes/3ª Câmara/ Acórdão 103-22.287 em 22.02.2006, publicado no DOU em: 24.11.2006; 1º Conselho de Contribuintes/2ª Câmara/ Acórdão 102-47.557 em 24.05.2006, publicado no DOU em: 23.11.2006; 1º Conselho de Contribuintes/4º Câmara/ Acórdão 104-19.533 em 09/09/2003, publicado no DOU em: 27.11.2003; 1º Conselho de Contribuintes/4ª Câmara/ Acórdão 104-19.306 em 16/04/2003, publicado no DOU em: 11.08.2003 e Processo de Consulta nº 99/01. Órgão SRRF/10ª Região Fiscal, publicação no D.O.U.: 23.04.2001).

Note-se, ainda, que a Fiscalização não detalhou a ocorrência do pagamento, ou seja, não produziu prova da efetiva transferência de recursos da pessoa jurídica a terceiros, o que tornou frágil a exigência fiscal referente ao IRRF. A relação apresentada pela Fiscalização no Relatório de Procedimento Fiscal não foi realizada de forma minuciosa, vez que apenas são apresentados valores, sem qualquer indicação dos correspondentes números de identificação dos cheques, ou controle ou detalhamento dos mesmos.

Inclusive, na relação de cheques juntada por amostragem, encontram-se vários com identificação do seu destinatário, e outros em que consta como beneficiária a própria empresa, como comprovado em cópias microfilmadas dos cheques de número 004006 (UNIBANCO) de 19/02/2008 e 003358 (UNIBANCO) de 06/01/2009, ou seja, é inevitável a conclusão de que inexistente figura do pagamento, pela simples razão que ninguém pode pagar a si mesmo. O pagamento pressupõe a coexistência de um credor e um devedor, daí porque a doutrina civilista de Washington de Barros Monteiro afirma que “Ninguém pode estar obrigado para consigo mesmo, ninguém pode ser devedor de si próprio”.

A emissão dos cheques caracteriza simples movimentação de recursos financeiros, realizadas no âmbito interno da empresa, para suprir necessidades prementes de caixa, conforme jurisprudência colacionada (1º Conselho de Contribuintes/4ª Câmara/ Acórdão 104-19.994 em 13.05.2004, publicado no DOU em: 06.10.2004 e 1º Conselho de Contribuintes/4ª Câmara - Acórdão 104-20.890 em 10.08.2005, publicado no DOU em 18.04.2006).

A pretensão fiscal foi levantada a partir de simples presunções, tendo em vista que não ocorreu o exame detalhado dos documentos acostados ao presente processo, em particular, os cheques como beneficiários identificados. Trata-se de ponto em que já há pronunciamento dos Órgãos Fazendários, no sentido de que indícios ou presunções não são suficientes para conferir validade a qualquer procedimento de apuração e cobrança de crédito tributário (Deliberação nº 1.241, de 09.06.1971, Recurso Voluntário nº 22.777/MG, julgado em 15.09.1971 e Deliberação nº 185, Recurso Voluntário 20.784/MG).

Resta, portanto, improcedente o lançamento fiscal de IRRF.

Do Não Cabimento da Aplicação da Multa de Ofício no Percentual de 150% - IRRF (art. 674 do RIR/99). A aplicação de multa de 150% somente é cabível se restar demonstrado, de forma cabal, a ocorrência de fatos praticados com dolo, fraude ou simulação, com o claro intuito de sonegação fiscal, o que não ocorreu no caso concreto (Acórdão 203-09070 - Recurso 122.037, j. em 12.08.2003, Relator Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo; Acórdão 103-21472 - Recurso 135.1227, j. em 05.12.2003, Relator Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe; Acórdão 108.0634 - Recurso 124.645, j. em 21.03.2001, Relatora Conselheira Tânia Koetz Moreira; Acórdão 101-92827 - Recurso 117.135, j. em 16.06.1999, Relator Conselheiro Raul Pimentel; Acórdão 108-06902 - Recurso 127256, j. em 20.03.2002, Relator Conselheiro José Henrique Longo).

Assim, em razão da inexistência de provas, não cabe a manutenção da multa aplicada.

Da Não Incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre os Saldos das Contas Contábeis Denominadas "Fornecedores Mercado Interno" e "Adiantamento de Clientes". Os saldos apontados nas contas contábeis “Fornecedores Mercado Interno” e “Adiantamento de clientes”, classificados como “saldos iniciais”, não dizem respeito à data de

01/01/2008, como entendeu a Fiscalização, mas, sim, anteriores a 28/02/2006, conforme se pode observar pelos razões das contas, documento 4 da impugnação.

E, previamente à retificação da data dos registros contábeis, faz-se necessário apontar a origem, de maneira a detalhar a manutenção dos valores a'te 31/12/2009, data final da fiscalização.

Na competência de fevereiro de 2006, foram realizados ajustes nas contas, para adequar sua escrituração contábil a um novo sistema de registro de lançamentos contábeis. O registro contábil, por si só, demonstra que, se de fato ocorreram omissões de receita que deram causa à manutenção de obrigações já satisfeitas no passivo, as omissões se materializaram em data anterior a 28/02/2006. Assim, tais valores não podem ser objeto de lançamento fiscal, vez que se encontram decaídos, nos termos da contagem do art. 150, § 4º do CTN. O entendimento é corroborado pelos Acórdãos DRJ 14-33585, de 06/05/2011, de Ribeirão Preto, e 03-46473, de 16/12/2011, de Brasília.

Em razão da exoneração do principal, as multas de ofício de 75% e a incidência da taxa SELIC tornam-se inadequadas.

Enfim, requer a recorrente que seja dado provimento ao recurso para se determinar o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura

O recurso foi interposto tempestivamente e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Das Matérias em Litígio.

Foram três as infrações tipificadas no decorrer da ação fiscal: (1) utilização de notas fiscais inidôneas para redução da base de cálculo dos tributos; (2) pagamentos sem causa, vez que foram efetuados sem a devida comprovação dos serviços prestados pelo emitente das notas fiscais e (3) manutenção no passivo de obrigações sem comprovação da exigibilidade.

Ocorre que a recorrente entrou com pedido de parcelamento, conforme requerimentos de fls. 1439 e 1440 e o Termo de Transferência de Crédito Tributário" de fl. 1442.

Os créditos tributários que foram objeto do parcelamento são aqueles constituídos por meio dos lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL referentes à infração 1 (utilização de notas fiscais inidôneas para redução da base de cálculo dos tributos).

Por outro lado, restam em litígio as infrações 2 e 3, a prejudicial de mérito referente à decadência argüida e a qualificação de multa de ofício incidente sobre a infração 2, matérias devolvidas em sede recursal.

Prejudicial de Mérito. Decadência. Lançamento de IRRF Fonte.

Reclama a recorrente pela decadência dos lançamentos de IRRF relativos ao período de janeiro a agosto de 2007, em razão da contagem prevista no art. 149, §4º do CTN, e que não caberia aplicação de multa qualificada.

Ocorre que os lançamentos de imposto de renda na fonte, tratados no caso concreto, são, necessariamente, de ofício, devendo, portanto, ser regidos pela contagem decadencial prevista no art. 173 do CTN. O IRRF incidente sobre pagamentos sem causa não se enquadra na modalidade de lançamento por homologação, ou seja, não há qualquer pagamento antecipado ou conduta reconhecendo o crédito tributário que pudesse ser levada ao Fisco para que pudesse ser homologado.

Observe-se que o tipo previsto para a infração tributária em debate pressupõe a omissão do contribuinte, que, na condição de responsável tributário, não efetua a devida retenção na fonte dos valores de imposto de renda a título de remuneração de serviços prestados pelo beneficiário. Não há que se falar, portanto, em lançamento por homologação, no qual cabe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Pelo contrário, a consumação do lançamento fiscal demanda a investigação da autoridade fiscal, no sentido de averiguar se a hipótese de incidência da norma se concretizou. Caso afirmativo, a constituição do crédito tributário devido só pode ser efetuada com base no art. 149, inciso I, do CTN, ou seja, mediante lançamento de ofício.

Trata-se de entendimento que encontra ressonância em recentes julgamentos do CARF:

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INAPLICABILIDADE. No que diz respeito ao imposto de renda incidente na fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados, a inexistência de qualquer atividade por parte do contribuinte, muito menos pagamento ou declaração, que tenha sido levada ao conhecimento do Fisco e que pudesse ser passível de homologação, afasta a possibilidade de que pudessem ser aplicáveis as disposições especiais do art. 150, § 4º, do CTN. Nessas condições, aplicável à decadência a regra geral do art. 173, I, do mesmo código. (Acórdão 1302-00.9540, Sessão 07/12/2012, 2ª Turma Ordinária / 3ª Câmara/ 1ª Seção de Julgamento, Relator Waldir Veiga Rocha)

DECADÊNCIA. PAGAMENTO SEM CAUSA. A aplicação do disposto no art. 61 da Lei nº. 8.981/95 (art. 674 do RIR/99) decorre, sempre, de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%, reajustando a respectiva base de cálculo. A incidência em referência sustenta-se na presunção (da lei) de que os pagamentos foram utilizados em operação passível de

tributação, em que, em virtude do desconhecimento do beneficiário ou da sua natureza, desloca-se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente para quem efetuou o pagamento. No caso, a constituição do crédito tributário correspondente só pode ser efetivada com base no art. 149, I, do Código Tributário Nacional, sendo a decadência do direito de se promover tal procedimento disciplinada pelo disposto no art. 173 do mesmo diploma. (Acórdão 2202-01.975, Sessão 15/08/2012, 2ª Turma Ordinária / 2ª Câmara/ 2ª Seção de Julgamento, Relator Antônio Lopo Martinez)

Portanto, entendo que os lançamentos de IRRF devem obedecer à contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, do CTN. Assim, analisando-se a situação mais favorável à recorrente, os lançamentos de ofício de IRRF referentes a agosto de 2007 poderiam ser realizados no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado, iniciando a contagem do prazo em 01/01/2008, e finalizando em 31/12/2012. Como a ciência dos Autos de Infração deu-se em 14/09/2012, não há que se falar em decadência.

Mérito. IRRF. Pagamentos Sem Causa.

Aduz a recorrente que, se a Fiscalização glosou as despesas referentes a pagamentos efetuados para prestador de serviços, sob alegação de que não houve comprovação, por consequência, não haveria que se falar em pagamentos para todos os efeitos, inclusive, no caso da hipótese de incidência tratada no art. 674, do RIR/99, que pressupõe a ocorrência de um pagamento para que possa ser caracterizado como sem causa e ensejar o lançamento de ofício. Protesta ainda que a autoridade autuante não teria comprovado a efetiva ocorrência dos pagamentos, ou seja, teria se amparado em simples presunções.

A princípio, cumpre esclarecer que, em nenhum momento da autuação fiscal, falou-se em ausência de pagamentos.

Conforme já relatado, a primeira infração tributária tratou da glosa de despesas, decorrente do fato de que valores escriturados como “pagamentos”, relacionados no quadro elaborado pela Fiscalização à fl. 1313 dos autos, foram lastreados por notas fiscais inidôneas, que não se prestam à dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com pretendeu a recorrente. Ou seja, a contribuinte, na condição de sujeito passivo direto, utilizou-se de pagamentos fictícios como se dispêndios fossem, no sentido de reduzir a base de cálculo dos tributos, razão pela qual as despesas foram glosadas pela Fiscalização.

Por outro lado, a segunda infração refere-se ao art. 674 do RIR/99, que atribui à pessoa jurídica a condição de sujeito passivo indireto, responsável tributário, quando se constata a ocorrência de pagamentos sem causa a beneficiário:

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não

for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º). (grifei)

Restou demonstrado nos autos a ocorrência de pagamentos efetuados pela recorrente, por meio de cheques, contabilizados como se a causa fosse a remuneração pela prestação de serviços de Sérgio Eduardo Coelho Winck, relacionados no quadro de fls. 1317/1319 do Relatório do Procedimento Fiscal.

O suposto beneficiário esclareceu que, em circularização efetuada pela autoridade autuante, que em nenhum momento prestou serviços para a recorrente, e mais, teve subtraído o talonário de notas fiscais, tendo inclusive comparecido à delegacia de polícia para registrar o boletim de ocorrência e prestar depoimento da notícia crime.

Na mesma toada, relata a Fiscalização que nenhum dos cheques apresentados pela contribuinte foi emitido em nome do prestador de serviços. Pela análise das fls. 368/371 dos autos, em que a autoridade autuante disponibiliza o razão da conta do suposto prestador de serviços Sérgio Eduardo Coelho Winck, verifica-se, um a um, os pagamentos escriturados pela recorrente, relacionando inclusive o número do cheque e a nota fiscal correspondente.

A efetiva ocorrência de pagamentos é confirmada pela recorrente na peça recursal, quando alega que em vários cheques ela própria consta como beneficiária, e por isso tais transferências se caracterizariam como simples movimentação de recursos financeiros, feitas no âmbito interno da empresa, com o objetivo de suprir necessidades prementes de caixa.

Inclusive, a recorrente cita expressamente dois desses cheques, quais sejam, número 004006 (UNIBANCO) de 19/02/2008 e número 003358 (UNIBANCO) de 06/01/2009, para reforçar sua tese de que não ocorreram pagamentos, porque “ninguém pode estar obrigado para consigo mesmo”. Anteriormente, ao apresentar a impugnação, colacionou aos autos ainda os cheques de fls. 1404/1414. Vale observar como foram escriturados os títulos de crédito na conta contábil 2.01.01.02.51178 - SERGIO EDUARDO COELHO WINCK:

Data	Cód. Conta	Conta	Valor	Histórico	Fls. Dos Autos - Escrituração / Cheques
19/2/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	21.666,68	PAGTO NF000011-C C/CHEQUE 004006 UNIBANCO	370 e 1404
6/1/2009	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	14.067,00	PAGTO NF000012-D C/CHEQUE 003358 UNIBANCO	371 e 1406
7/2/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	18.334,00	PAGTO NF000013-A C/CHEQUE 002956 UNIBANCO	370 e 1405
19/3/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	12.500,00	PAGTO NF000015-B C/CHEQUE 004121 UNIBANCO	370 e 1407
9/5/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	14.700,00	PAGTO NF000013-C C/CHEQUE 004301 UNIBANCO	370 e 1408
13/5/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	15.000,00	PAGTO NF000016-B C/CHEQUE 004273 UNIBANCO	370 e 1409

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/06/2004

Autenticado digitalmente em 01/10/2014 por FABIO NIEVES BARREIRA, Assinado digitalmente em 01/10/201

4 por FABIO NIEVES BARREIRA, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA,

Assinado digitalmente em 10/10/2014 por ANDRE MENDES DE MOURA

Impresso em 23/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Data	Cód. Conta	Conta	Valor	Histórico	Fls. Dos Autos - Escrituração / Cheques
15/5/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	2.383,00	PAGTO NF000013-C C/CHEQUE 004317 UNIBANCO	370 e 1410
20/6/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	10.000,00	PAGTO NF000019-B C/CHEQUE 004472 UNIBANCO	370 e 1411
1/9/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	2.046,00	PAGTO NF000012-C C/CHEQUE 004787 UNIBANCO	370 e 1412
8/9/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	16.200,00	PAGTO NF000012-C C/CHEQUE 004823 UNIBANCO	370 e 1413
22/12/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	2.000,00	PAGTO NF000012-D C/CHEQUE 003333 UNIBANCO	370 e 1414

Resta evidente o descompasso da escrituração, vez que restou demonstrado que os serviços não foram prestados por Sérgio Eduardo Coelho Winck, além do fato de que efetivamente ocorreram os desembolsos por parte da recorrente.

E não há que se falar em causa ilícita para se justificar os pagamentos. Não restou demonstrada a efetiva destinação dos recursos desembolsados por meio dos cheques, e, conforme destacou a Fiscalização, a maioria dos títulos de crédito foram sacados na boca do caixa das Instituições Financeiras ou estavam nominais a pessoas estranhas à razão social das notas fiscais que deveriam lastrear os pagamentos.

Portanto, não se constata a ocorrência de qualquer conflito entre a glosa de despesas, em razão da não comprovação dos pagamentos, ensejando o lançamento de IRPJ e CSLL, com os lançamentos de ofício de IRRF decorrentes de pagamento sem causa. Tampouco se aplica a jurisprudência colacionada pela recorrente ao caso concreto, vez que restou plenamente demonstrada a subsunção ao disposto no art. 674, § 1º do RIR/99.

Deve ser mantida, portanto, a autuação fiscal referente aos lançamentos de ofício de IRRF.

Mérito. IRPJ. Passivo Fictício.

Protesta a recorrente que os saldos apontados nas contas contábeis “Fornecedores Mercado Interno” e “Adiantamento de clientes”, classificados como “saldos iniciais” pela Fiscalização, não se referem à data de 01/01/2008, como consignou a autuação fiscal, mas, sim, anteriores a 28/02/2006, conforme demonstrado nas cópias do razão. Portanto, tais valores não poderiam ser objeto de lançamento fiscal, vez que se encontrariam decaídos, conforme contagem do art. 150, § 4º do CTN

Por sua vez, a autoridade autuante esclarece que, durante a fase inquisitória:

Em 03/04/2012 (fls. 126 a 128) a fiscalizada foi intimada a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a composição do saldo contábil de algumas contas

contábeis com saldo inicial em 01/01/2008, constantes dos balancetes contábil dos anos-calendário de 2008 e 2009 (fls. 330 a 367):

Conta Contábil 2.01.01.02.0001 - Fornecedores Mercado Interno (saldo inicial em 01/01/2008 de R\$ 1.030.568,67 e final em 31/12/2009 de R\$ 1.029.451,32);

Conta Contábil 2.01.01.15.0001 - Adiantamento de Clientes (saldo inicial em 01/01/2008 de R\$ 2.011.791,54 e final em 31/12/2009 de R\$ 1.886.469,45);

A fiscalizada apresentou resposta, no sentido de afirmar que o saldo inicial se referia a anos anteriores, sem, contudo, juntar qualquer documento que pudesse lastrear a alegação.

Diante da ausência de comprovação, valeu-se a autoridade autuante da presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 281 do RIR/99:

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;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada. (grifei)

Não poderia ter agido de maneira diferente a autoridade tributária, diante da resposta lacônica da fiscalizada, mesmo diante de intimação.

A presunção legal refere-se ao passivo fictício, situação no qual a empresa manteve, no passivo, obrigações que já foram pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada.

Portanto, na fase contenciosa, cabe ao sujeito passivo, para desconstituir a presunção de omissão de receitas, apresentar documentação hábil e idônea.

A abalizada doutrina da Maria Rita Ferragut, na obra Presunções no Direito Tributário, ao discorrer sobre o passivo fictício, relaciona exemplos de prova que poderiam ser acostados aos autos:

Como exemplos de provas contrárias à presunção poderíamos citar a demonstração de que a pendência de obrigações, no passivo, compensa-se com a pendência em conta de ativo, a prova de que as obrigações foram pagas com cheques e que estes somente foram levados a débito no mês seguinte ao do encerramento do balanço, a prova de erro de cálculo na apuração do passivo fictício e a prova de que como a mesma duplicata paga permaneceu por dois ou mais balanços, a tributação só poderá incidir em um período-base.

Contudo, a recorrente optou por insistir nas provas que apresentou na impugnação (primeira instância), qual seja, cópias do razão que demonstrariam que o saldo das contas contábeis teria sua origem em lançamentos efetuados em fevereiro de 2006:

Conta 2.01.01.02.0001 - FORNECEDORES MERCADO INTERNO [404]

Período: 01/02/2006 A 28/02/2006

Dia	Lote	Seq	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
28	FORNECEDOR	1	IMPLANTAÇÃO DE SALDO CONTABIL	2.330.471,77		2.330.471,77 D
28	FORNECEDOR	171	IMPLANTAÇÃO DE SALDO CONTABIL		1.047.935,80	1.282.535,97 D
28	IMPL SALDO	198	IMPLANTAÇÃO DE SALDO CONTABIL		2.330.471,77	1.047.935,80 C
Totais				2.330.471,77	3.378.407,57	1.047.935,80 C

Conta 2.01.01.15.0001 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES [2320]

Período: 01/02/2006 A 28/02/2006

Dia	Lote	Seq	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
28	IMPL SALDO	198	IMPLANTAÇÃO DE SALDO CONTABIL		2.553.170,73	2.553.170,73 C
Totais					2.553.170,73	2.553.170,73 C

Ocorre que tais registros contábeis, por si só, não se mostram suficientes para comprovar a exigibilidade das obrigações no passivo. Ora, mero lançamento contábil, com o histórico “IMPLANTAÇÃO DE SALDO CONTÁBIL”, desacompanhado de qualquer documentação probatória não é eficaz para desconstituir a presunção legal em debate.

Tampouco prospera o argumento de que a manutenção no passivo de obrigações já satisfeitas seriam referentes à período já decaído.

O passivo fictício é infração continuada, razão pela qual deve Fiscalização ter o cuidado para não tributar a mesma base em períodos consecutivos. Contudo, não é o que ocorreu na presente autuação, vez que os lançamentos de ofício referem-se ao fato gerador de 01/01/2008.

Vale transcrever jurisprudência do CARF sobre tal entendimento:

PASSIVO FICTICIO — o passivo fictício é infração continuada. Não cabe afastar a autuação em razão da possibilidade de a obrigação não comprovada já ter sido fictícia em exercício anterior ao período fiscalizado. Todavia, um mesmo passivo fictício não legitima diversas autuações por persistir na escrita por mais de um período de apuração, pois seria tributar diversas vezes uma única omissão de receita. (Acórdão 1201-00.213, Sessão 28/01/2010, 1ª Turma Ordinária / 2ª Câmara/ 1ª Seção de Julgamento, Relator Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

Cabe ser mantida, portanto, a autuação referente ao passivo fictício.

Registre-se que o decidido em relação ao IRPJ estende-se aos lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, vez que formalizados com base no mesmo suporte fático e elementos de prova.

Qualificação da Multa de Ofício. Lançamentos de IRRF.

No caso concreto, constatou a Fiscalização a ocorrência de fraude, prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, tendo em vista que o fornecedor Sérgio Eduardo Coelho Winck não prestou nenhum serviço à fiscalizada, que restou demonstrada a utilização de notas fiscais inidôneas e que cheques emitidos em favor do fornecedor teriam sido sacados pela recorrente. Por isso, as despesas referentes aos pagamentos efetuados a título de prestação de serviços para Sérgio Eduardo Coelho Winck foram glosadas, ensejando lançamento de IRPJ, e, por terem se caracterizado como pagamentos sem causa, foram lançados de ofício os valores de IRRF devidos, ambos os casos com a qualificação da multa de ofício, por tratarem do mesmo suporte fático.

Ocorre que a recorrente entrou com pedido de parcelamento, conforme requerimentos de fls. 1439 e 1440 e o Termo de Transferência de Crédito Tributário” de fl. 1442, referente às glosas de despesas dos pagamentos a serviços que não foram prestados, que resultaram nos lançamentos de ofício de IRPJ com a multa qualificada.

A Lei nº 11.941, de 2009, que trata do parcelamento requerido pela recorrente, dispõe no art. 5º:

*Art. 5º A opção pelos parcelamentos de que trata esta Lei importa **confissão irrevogável e irretratável dos débitos** em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável e por ele indicados para compor os referidos parcelamentos, configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, e condiciona o sujeito passivo à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei. (grifei)*

Inclusive, tal disposição encontra-se expressa no requerimento assinado pela recorrente, referente ao Pedido de Parcelamento de Débitos (Pepar), Anexo I da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 15 de dezembro de 2009.

Ora, não há que se discutir a qualificação da multa no caso em tela, sob pena de restar caracterizada a **preclusão lógica**.

Trata-se de situação já discutida por esta mesma 3ª Turma Ordinária/1ª Câmara/1ª Seção, por ocasião do julgamento do processo nº 14041.000056/2007-77, sob relatoria do Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, na sessão realizada em julho de 2013, do qual peço vênha para transcrever fragmento de seu abalizado voto, ainda não publicado:

Passa-se à apreciação da qualificação da multa de ofício.

*A conclusão primeira a que se chega é que restou caracterizada a **preclusão lógica**. O contribuinte não poderia mais discutir os*

fundamentos da qualificação da penalidade em sede de recurso voluntário, quando anteriormente com eles concordou ao praticar inequívoco ato em tal sentido, qual seja, o recolhimento das exigências de IRPJ e CSLL, acompanhadas da multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), ainda que tenha se valido da redução legal para pagamento à vista.

Ao reconhecer a procedência da qualificação, por faltar-lhe interesse recursal não pode posteriormente contestá-la.

Os fundamentos da fiscalização, atinentes à qualificação da multa de ofício, foram únicos, justificando a sua incidência proporcionalmente sobre todos os tributos exigidos no auto de infração (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), de maneira que não há como se fazer qualquer segregação, como entende o Recorrente. Por absoluta impossibilidade lógica, não é possível se conformar com a qualificação da multa de ofício no tocante aos créditos tributários de IRPJ e CSLL, e, ao mesmo tempo, insurgir-se contra os mesmos fundamentos daquela, quando aplicadas quanto às exigências de PIS e Cofins.

Ao tratar da preclusão, Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart (in Manual do Processo de Conhecimento. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p.609), com base nas lições de Chiovenda, esclarecem:

“Preclusão lógica: a extinção do direito de efetivar certo ato processual também pode derivar da prática de algum ato com ele incompatível. Dessa forma, se a parte renuncia ao direito de recorrer, certamente não poderá manifestar interesse em oferecer recurso, já que praticara anteriormente ato incompatível com a segunda faculdade. A perda do direito de recorrer decorre da prática de ato logicamente inconciliável com aquele”.

Em suma, não pode nos próprios autos o contribuinte concordar com os fundamentos da qualificação da multa de ofício e contestá-los, faltando-lhe o necessário interesse recursal.

Naquela ocasião, a recorrente havia efetuado o pagamento das exigências tributárias, e, no presente caso, foram parcelados os valores, incluindo-se a qualificação da multa. Destaca-se que o referido parcelamento tem efeito de confissão de dívida, surtindo, portanto, os mesmos efeitos do pagamento ao tratar de reconhecer a existência da integralidade do crédito tributário lançado.

Ainda que se entenda que não teria havido preclusão lógica, os fatos narrados e comprovados nos autos corroboram o entendimento da autoridade autuante no sentido de que houve fraude.

Isso porque a falta de pagamentos ao fornecedor foi resultado de uma série de ações conscientes e engendradas pela recorrente, com o objetivo de conferir transparência aos valores registrados na sua contabilidade.

Aquele que seria o prestador de serviços, Sérgio Eduardo Coelho Winck, informou que constatou a falta de talonários de nota fiscal, tanto que registrou boletim de ocorrência junto à Polícia Civil. Declarou também que as notas fiscais indicadas pela recorrente como comprovação de serviços prestados não teriam sido por ele utilizadas. E mais: em nenhum momento prestou serviços para a recorrente.

Constatou também a autoridade fiscal que nenhum dos cheques informados pela recorrente como pagamentos ao prestador de serviços teria sido emitido em nome de Sérgio Eduardo Coelho Winck, e tampouco constava sua assinatura no verso, evidenciando que teriam sido utilizados para saques em favor da própria contribuinte.

Observe-se que tal situação é destacada pela própria recorrente, ao afirmar que se encontram vários cheques em que consta como beneficiária a própria contribuinte e que caracterizariam simples movimentação de recursos financeiros no âmbito interno da empresa, conforme transcrição do fragmento do recurso voluntário a seguir:

2.3.18 - Ademais - enfocando, agora, a questão dos cheques nominais emitidos à própria Recorrente - verifica-se que, em determinados cheques consta como beneficiária a própria empresa. Isso, aliás, está comprovado através das cópias microfilmadas dos cheques, aqui juntadas na forma de anexos, como é o caso dos cheques de número 004006 (UNIBANCO), de 19/02/2008 e 003358 (UNIBANCO), de 06/01/2009. Nesse caso, é inevitável a conclusão de que inexistente a figura do pagamento, pela simples razão que ninguém pode pagar a si mesmo.

(...)

2.3.20 - Como se percebe, a emissão desses cheques, longe de se tratar de pagamento, caracteriza simples movimentação de recursos financeiros, feitas no âmbito interno da empresa, com o objetivo de suprir necessidades prementes de caixa. Portanto, não havendo a efetiva entrega de recursos a terceiros, é óbvio que não há que se cogitar da existência de pagamento.

Merece destaque que não se trata de um procedimento isolado, mas sim reiterado, no decorrer dos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009.

Trata-se de uma série de atos, utilização de notas fiscais inidôneas, relacionando prestador de serviços fictício, pagamentos efetuados e escriturados visando ocultar a retirada de recursos financeiros, que não foram engendrados por acaso, pelo contrário, tiveram como intenção deliberada ocultar do Fisco o auferimento de receitas tributáveis.

Entendo que se encontra caracterizado o intuito doloso, o *plus* na conduta do contribuinte, aspecto subjetivo que vai além do tipo tributário previsto na infração tributária.

No caso concreto, restou demonstrada a presença de dois elementos inerentes ao dolo: o cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica, e o volitivo, a vontade de realizar a conduta. O elemento cognitivo é pressuposto do elemento volitivo, ou seja, a vontade não pode existir sem o conhecimento da ação.

Cezar Roberto Bitencourt esclarece, com clareza peculiar, *in verbis*:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada (...) A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente (...) É indispensável uma determinada relação de vontade entre o resultado e o agente e é exatamente esse elemento volitivo que distingue o dolo da culpa.

Não há que se falar em desconhecimento ou ignorância da norma ao se tratar da utilização de documentos inidôneos, emitidos em favor de prestador de serviços fictício, mediante extravio de talonário de notas fiscais. Fica evidente a intenção de enganar o Fisco, mediante ardis, malícia, em conduta reprovável e condenada por este tribunal, como se pode observar pela redação das ementas a seguir:

MULTA QUALIFICADA. DOLO. A prática reiterada de contabilização de notas fiscais inidôneas, relativas à operações cuja efetividade não resta comprovada, enseja a qualificação da multa de ofício. (Acórdão 1401-00.705, Sessão 04/12/2012, 2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara/ 1ª Seção de Julgamento, Relator Antônio José Praga de Souza)

MULTA QUALIFICADA. DOLO. A prática reiterada de contabilização de notas fiscais inidôneas, relativas a operações cuja efetividade não resta comprovada, constitui fato que caracteriza fraude e implica qualificação da multa de ofício. (Acórdão 1401-00.705, Sessão 16/01/2012, 1ª Turma Ordinária / 4ª Câmara/ 1ª Seção de Julgamento, Relator Maurício Pereira Faro)

A análise da conduta da contribuinte revela nítida intenção em se esquivar do recolhimento de tributos, mediante ação dolosa prevista no art. 72 da Lei nº 4502, de 1964, destacado pela Fiscalização:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Não há que se falar, portanto, em afastamento da qualificação de multa de ofício.

Conclusão.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado digitalmente

André Mendes de Moura

Voto Vencedor

Conselheiro Fábio Nieves Barreira, Redator Designado

Este voto limita-se à exposição das razões que levaram a maioria do colegiado a decidir pela redução do crédito tributário de IRRF e da respectiva multa de ofício ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Quanto à ocorrência de “*Pagamentos sem Causa*” (item 3.2 do Relatório de Procedimento Fiscal), a fiscalização constatou que não teriam sido realizados aos emitentes das respectivas notas fiscais, tendo relacionado-os no “*Demonstrativo dos Pagamentos Diários Contabilizados – Razão Conta 2.01.01.02.51178 – Sérgio Eduardo Coelho Winck*”.

Como disposto no voto vencido, ao apresentar a impugnação, o autuado acostou aos autos cópias de cheques, escriturados como se fossem relativos a serviços prestados por Sérgio Eduardo Coelho Winck. Os valores são os seguintes:

Data	Cód. Conta	Conta	Valor	Histórico	Fls. Dos Autos - Escrituração / Cheques
6/1/2009	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	14.067,00	PAGTO NF000012-D C/CHEQUE 003358 UNIBANCO	371 e 1406
		Total AC 2009	14.067,00		
7/2/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	18.334,00	PAGTO NF000013-A C/CHEQUE 002956 UNIBANCO	370 e 1405
19/2/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	21.666,68	PAGTO NF000011-C C/CHEQUE 004006 UNIBANCO	370 e 1404
19/3/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	12.500,00	PAGTO NF000015-B C/CHEQUE 004121 UNIBANCO	370 e 1407
9/5/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	14.700,00	PAGTO NF000013-C C/CHEQUE 004301 UNIBANCO	370 e 1408
13/5/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	15.000,00	PAGTO NF000016-B C/CHEQUE 004273 UNIBANCO	370 e 1409
15/5/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	2.383,00	PAGTO NF000013-C C/CHEQUE 004317 UNIBANCO	370 e 1410
20/6/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	10.000,00	PAGTO NF000019-B C/CHEQUE 004472 UNIBANCO	370 e 1411
1/9/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	2.046,00	PAGTO NF000012-C C/CHEQUE 004787 UNIBANCO	370 e 1412
8/9/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	16.200,00	PAGTO NF000012-C C/CHEQUE 004823 UNIBANCO	370 e 1413

Data	Cód. Conta	Conta	Valor	Histórico	Fls. Dos Autos - Escrituração / Cheques
22/12/2008	2.01.01.02.51178	SERGIO EDUARDO COELHO WINCK	2.000,00	PAGTO NF000012-D C/CHEQUE 003333 UNIBANCO	370 e 1414
		Total AC 2008	114.829,68		

Consoante informação lastreada em boletim de ocorrência policial de subtração de talonário de notas fiscais, tal pessoa física confirmou que jamais recebeu tais valores, de sorte que quanto a estes não resta a menor dúvida de que se trataram de pagamentos sem causa/a beneficiário não identificado, passível de tributação à alíquota de 35%, nos termos do art.674, §1º, do RIR/99. A própria defesa faz prova contra si, ao produzir a confirmação quanto a tais pagamentos.

Relativamente aos demais valores escriturados na conta contábil 2.01.01.02.51178, a prova quanto à efetividade dos pagamentos deixou de ser produzida pela fiscalização.

Não se pode perder de vista que a aplicação do art.674, §1º, do RIR/99 não se satisfaz apenas com a escrituração de despesas inexistentes, já devidamente glosadas e objeto de infração independente, sendo necessário que se comprove, sem margem para dúvida, que o contribuinte realizou pagamentos, que, por sua vez, teriam sido a beneficiários não identificados ou sem causa.

Antes de adentrar especificamente na análise dos fundamentos que levaram a fiscalização a aplicar a multa qualificada no percentual de 150%, vale reproduzir o que consta do “Relatório de Procedimento Fiscal”, fls. 1306/1322, sobre as infrações apuradas:

“3. DAS INFRAÇÕES APURADAS 3.1 – NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS: SERV. DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS - SÉRGIO EDUARDO COELHO WINCK

Visando verificar a correção dos saldos registrados em contas do passivo constantes da escrituração contábil da fiscalizada, mediante o Termo de Intimação Fiscal (fls. 124 e 125) em 03/04/2012 a mesma foi intimada a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a composição do saldo contábil de algumas contas contábeis com saldo inicial em 01/01/2008, constantes dos balancetes contábil dos anos-calendário de 2008 e 2009 (fls. 330 a 367).

Com relação ao saldo existente em 01/01/2008 da conta contábil 2.01.01.023.51178 – SERGIO EDUARDO COELHO WINCK com saldo inicial em 01/01/2008 de R\$ 1.133.568,67 e final em 31/12/2009 de R\$ 1.886.469,45. a contribuinte apresentou as notas fiscais de nºs 08 a 25 de Sergio Eduardo Coelho Winck, apresentando juntamente em atendimento ao Termo de Intimação cópias microfilmadas de alguns cheques emitidos e

escriturados contabilmente, como se os mesmos fossem para liquidação das respectivas notas fiscais.

Em 08/05/2012, a contribuinte apresentou demonstrativo da composição do saldo existente em 01/01/2008 com a demonstração de alguns cheques utilizados para quitação das mesmas.

Da análise dos cheques apresentados como comprovantes e pagamentos ao fornecedor Sergio (fls. 242 a 324), verifica-se que nenhum foi emitido em nome deste e que tampouco consta sua assinatura no verso dos mesmos, seja dos sacados no caixa dos respectivos bancos ou dos liquidados através do serviço de compensação.

O suposto prestador de serviços e emitente das notas fiscais foi intimado em 04/04/2012 a apresentar os talonários de notas fiscais emitidas (fls. 1241 e 1242) e questionado se houve prestação de serviços de qualquer natureza no período de 2007 e 2008, demonstrando o valor cobrado e os tomadores dos mesmos.

Em 10/04/2012, o circularizado protocolou resposta ao Termo de Intimação (fls 1243 a 1247), informando que ao efetuar a alteração de seu contrato social em 01/09/2010 constatou a falta dos talonários e registrou Boletim de Ocorrência junto à Polícia Civil juntando cópia do mesmo. Declara ainda que as notas fiscais autorizadas pela prefeitura neste período não foram por ele utilizadas.

Em 24/05/2012 através do Termo de Intimação (fls. 1248 a 1267), o suposto prestador de serviço Sergio, foi intimado a:

1 – Informar se houve prestação de serviços correspondentes às notas fiscais de números 08 a 25, conforme cópias anexas;

2 – Informar se o contribuinte reconhece ter emitido/preenchido esses documentos;

3 – Em caso positivo, informar como ocorreu o recebimento financeiro pelos serviços prestados.

Em 28/05/2012, o circularizado protocolou resposta ao Termo de Intimação Fiscal (fls. 1268) assim se manifestando:

‘Venho por meio desta declarar que em momento algum prestei serviços correspondentes às notas fiscais de numeração 08 a 25 em nome da empresa WINCK SPORTS, inscrita no CNPJ sob nº 07.335.751/0001-08, para a empresa GIORDANI E HARTMANN LTDA., situada na rua Dr. Daniel Hildebrand nº 74, bairro Rondônia e que as notas acima mencionadas (08 a 25), não foram preenchidas, assinadas e nem tiradas por qualquer pessoa representante da WINCK SPORTS e que o preenchimento, a assinatura e o destino do dinheiro tenho total desconhecimento e que são de inteira responsabilidade da empresa GIORDANI e HARTMANN LTDA.’

O demonstrativo apresentado pela contribuinte para composição do saldo inicial de R\$ 1.133.568,67 em 01/01/2008 e final em 31/12/2009 de R\$ 465.000,00 (fls. 242 a 324), demonstra a existência de saldos a pagar de notas fiscais de número 08 emitida em 15/01/2007 até a nota fiscal nº 23 emitida em 10/12/2007, não constando as notas fiscais nº 24 constante do razão no dia 27/12/2007 e da nota fiscal nº 25 constante do razão no dia 10/02/2008 (fls. 378 a 389).

Conforme descrito acima, o suposto emissor das referidas notas fiscais (prestador de serviços para a fiscalizada) informa não ter prestado qualquer serviço a contribuinte e que tampouco recebeu qualquer valor. Também a fiscalizada não logrou comprovar o efetivo pagamento dos serviços prestados pelo emissor das notas fiscais, pois a cópias de cheques microfilmadas apresentadas à fiscalização fazem prova em contrário à fiscalizada, tendo em vista que nenhum dos cheques apresentados foi emitido pela contribuinte tendo como destinatário seu suposto fornecedor Sergio Eduardo Coelho Winck.

Conforme o art. 72 da Lei nº 4.502/64 o qual transcrevemos a seguir:

‘Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.’

Assim tendo em vista a contribuinte ter se utilizado em tese de documentos inidôneos para diminuição das suas obrigações tributárias efetuamos a glosa das notas fiscais constantes da sua escrituração contábil pela inclusão na apuração de seu resultado nos anos-calendário de 2007 e 2008 de documentos inidôneos, com o intuito de reduzir os tributos devidos correspondentes às notas fiscais escrituradas tendo como fornecedor Sergio Eduardo Coelho Winck, descritas a seguir:

(...)

3.2 – DA CARACTERIZAÇÃO DE PAGAMENTOS SEM CAUSA

Os pagamentos efetuados e/ou contabilizados não foram comprovados como efetuados ao suposto emitente das respectivas notas fiscais, como já mencionado no item 3.1.

Tais pagamentos foram apontados pela fiscalizada nos demonstrativos de composição do passivo (fls. 242 a 324), apresentados à fiscalização em atendimento ao Termo de Intimação, juntamente com as cópias microfilmadas de alguns cheques constantes da sua escrituração contábil na conta 2.01.01.02.51178 – Sergio Eduardo Coelho Winck e

contabilizados como pagamentos (correspondentes a prestações de serviços supostamente efetuadas pelo mesmo) (fls. 368 a 371).

Da ausência de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007

Nas situações em que a legislação impõe ao sujeito passivo o dever de se antecipar à atuação da autoridade administrativa, interpretando a legislação tributária, apurando o montante e efetuando o recolhimento do tributo ou contribuição devidos (lançamento por homologação), o Fisco tem o prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador, para homologar o pagamento, findo o qual considera-se o pagamento homologado tacitamente, sem possibilidade de exigência do crédito tributário não pago, salvo a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional:

.....

*Para que se homologue o pagamento é necessário considerar se houve uma antecipação, independentemente de sua suficiência para extinguir totalmente o crédito tributário, e se não houve dolo, fraude ou simulação no procedimento do sujeito passivo, que são fatos excludentes dessa regra e que remetem para a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. **Havendo dolo, fraude ou simulação, não se homologa o pagamento e, consequentemente, o Fisco fica atrelado à regra geral decadencial prevista no art. 173 do Código Tributário Nacional para a constituição do crédito tributário.***

Nesse sentido, vejamos a jurisprudência atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

.....

No caso concreto, a fiscalizada utilizou-se de notas fiscais inidôneas para redução dos valores devidos para o IRPJ e CSLL relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008.

A fiscalizada efetuou diversos pagamentos sem comprovar que os mesmos correspondem à liquidação de suas supostas obrigações com os serviços prestados, porém efetuou lançamentos contábeis a débito da conta contábil 2.01.01.02.51178 –SERGIO EDUARDO COELHO WINCK. Em alguns casos foram contabilizados pagamentos com valores irrisórios, conforme cópia do razão à fls. 368 a 371.

Apresentou registros contábeis e algumas cópias de cheques microfilmadas onde os valores correspondentes, em sua maioria, foram sacados na boca do caixa das Instituições Financeiras ou esses cheques estavam nominais a pessoas estranhas à razão social das notas fiscais correspondentes a esses pagamentos.

Não tendo sido comprovado efetivamente o motivo dos pagamentos realizados pela fiscalizada e contabilizados na conta contábil acima, evidencia-se que tais pagamentos foram sem causa, sujeitos portanto à incidência do imposto de renda na fonte de acordo com o art. 674 do RIR/99.”

Especificamente sobre a qualificação da penalidade, dispôs a fiscalização:

“4 - DAS MULTAS APLICADAS

Às infrações apuradas e descritas neste relatório aplicamos a multa de ofício no percentual de 150%, para a prestação de serviços não comprovada item 3.1 (nota fiscal inidônea) e item 3.2 (pagamentos a beneficiários não identificados); e de 75% para a manutenção no passivo de obrigações não comprovadas item 3.3, conforme dispõem o inciso I e o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

‘Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

§ 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 15 de junho de 2007).’”

Note-se que no “Relatório de Procedimento Fiscal”, a autoridade autuante, no tocante ao item 3.2 (pagamentos a beneficiários não identificados), limitou-se, considerando-se também o teor do item 4 (“Das Multas Aplicadas”), a informar que estava aplicando a multa de ofício no percentual de 150%, sem apontar com precisão qual conduta do contribuinte caracterizaria alguma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Apenas por tal fato, que decerto enseja cerceamento a direito de defesa do contribuinte, a qualificação da penalidade não poderia prevalecer quanto àquela infração.

Procedimento distinto adotou a fiscalização, frise-se, relativamente à infração 3.1, quando expressamente apontou o art.72 da Lei nº 4.502/64 correlacionando-o à conduta dolosa ali descrita.

Especificamente com relação à caracterização de pagamentos sem causa, a autoridade fazendária mencionou genericamente “dolo, fraude ou simulação”, mas para sustentar que não havia decadência quanto aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2007, não para qualificar a penalidade. Em seguida, mencionou as condutas de utilização de notas fiscais inidôneas e de realização de pagamentos sem comprovação da causa, porém sem avançar em considerações sobre as razões que a levaram concluir pelo dolo do contribuinte, especificamente para fins da qualificação.

Exige-se um algo a mais da fiscalização, relacionada à descrição da conduta que leva à qualificação. Não por outra razão, a jurisprudência do CARF norteia-se no sentido de que a simples omissão de receitas, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, nos termos da Súmula nº 14: *“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”*.

Da narrativa fiscal, pode-se, no limite, entender que para a comprovação da fraude relevante também foi o registro do Boletim de Ocorrência, pelo suposto prestador dos serviços, dando conta da ausência do talonário de notas fiscais, bem como sua declaração nos autos, no mesmo sentido.

O art. 72 da Lei nº 4502, de 1964, dispõe que:

“Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Para que se caracterize o dolo, é preciso de prova contundente nesse sentido, como dito anteriormente.

E o Superior Tribunal de Justiça, reiteradamente, decidiu que o Boletim de Ocorrência (e, nesse caso, também a declaração prestada pelo suposto prestador de serviços), isoladamente, não teria força probatória:

*“CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. RESPONSABILIDADE CIVIL. FURTO DE VEÍCULO EM ESTACIONAMENTO DE SUPERMERCADO. **BOLETIM DE OCORRÊNCIA. PROVA INSUFICIENTE. OUTRAS PROVAS NOS AUTOS. SUFICIÊNCIA. ENUNCIADO N. 7 DA SÚMULA/STJ. AGRADO INTERNO DESPROVIDO. I - Certo é, nos termos da jurisprudência desta Corte, que o boletim de ocorrência policial não gera presunção juris tantum da veracidade dos fatos narrados, uma vez que apenas consigna as declarações unilaterais narradas pelo interessado, sem atestar que tais afirmações sejam verdadeiras. II – Por outro lado, arrimando-se o acórdão impugnado não só na análise do boletim de ocorrência, mas também em outras provas e circunstâncias dos autos, o recurso especial que sustenta a ausência de prova a respeito do evento esbarra no enunciado n. 7 da súmula desta Corte.”***

Chama atenção o fato de, na declaração, o prestador negar que prestou serviços em relação as notas fiscais indicadas nos autos. Porém, não nega relações jurídicas com a recorrente, fato que demonstra que o declarante pode ter prestados serviços à recorrente, tendo sido remunerado por isso:

“Venho por meio desta declarar que em momento algum prestei serviços correspondentes às notas fiscais de numeração 08 a 25 em nome da empresa WINCK SPORTS, inscrita no CNPJ sob nº 07.335.751/0001-08, para a empresa GIORDANI E HARTMANN LTDA., situada na rua Dr. Daniel Hildebrand nº 74, bairro Rondônia e que as notas acima mencionadas (08 a 25), não foram preenchidas, assinadas e nem tiradas por qualquer pessoa representante da WINCK SPORTS e que o preenchimento, a assinatura e o destino do dinheiro tenho total desconhecimento e que são de inteira responsabilidade da empresa GIORDANI e HARTMANN LTDA.”

Logo, a prova no qual se escora a Autoridade Fiscal para a aplicação da penalidade qualificada é frágil, não permitindo a configuração do elemento dolo, como caracterização do fato ilícito.

Acrescente-se que os valores em questão foram escriturados, o que possibilitou a verificação dos atos da recorrente, afastando-se, assim, a atitude dolosa de ocultar fatos, com a finalidade de deixar de pagar tributos. Além do mais, os valores dos créditos tributários de IRRF remanescentes, mantidos pela maioria do colegiado, justificam-se em razão de prova produzida com o auxílio do próprio contribuinte, como posto acima.

Situação diversa seria, por exemplo, se a fiscalização tivesse comprovado a existência de pagamentos unicamente a partir de informações obtidas perante terceiros.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para considerar como pagamentos sem causa para fins de incidência do IRRF os valores de R\$ 114.829,68, no ano-calendário 2008, e R\$ 14.067,00, no ano-calendário 2009; e reduzir a multa de ofício aplicada sobre o IRRF ao seu percentual ordinário de 75%.

Assinado digitalmente

Fábio Nieves Barreira