



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

Processo nº 11080.014090/2007-74
Recurso nº 9.999 Voluntário
Acórdão nº 1202-00.656 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2011
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente GASIL COMERCIO E IMPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA. TRIBUTOS.

No caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, em relação ao qual não tenha ocorrido o pagamento antecipado, aplica-se a regra decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN (STJ, Resp nº 973.733).

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. FALTA DE ESTIMATIVAS.

Por não se enquadrar na hipótese de tributo sujeito à homologação, o lançamento de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas obedece à regra decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002, 2003, 2004

IRPJ E REFLEXOS. OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO NÃO COMPROVADO.

A falta de comprovação da exigibilidade dos passivos, lançados em contrapartida à conta “caixa” sem lastro em documentação hábil nem na contabilidade da suposta credora enseja a presunção de omissão de receitas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2002, 2003, 2004

PAGAMENTOS SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

A falta de comprovação da existência das operações que justificariam os pagamentos contabilizados enseja a cobrança de imposto de renda retido na fonte.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2002, 2003, 2004

MULTA ISOLADA.

A multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL independe da aplicação, ou não, da multa de ofício por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos ao término do período de apuração anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Ausente, justificadamente, o conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno.

(assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, André Almeida Blanco, Geraldo Valentim Neto e Viviane Vidal Wagner.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face de decisão de primeira instância que manteve o lançamento de **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e Contribuição para o PIS/Pasep - PIS**, pela caracterização de omissão de receitas referente a passivos não comprovados e **Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF** pela constatação de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, assim como de **MULTA ISOLADA** por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL devidos sobre bases estimadas, todos apurados no período de 2002 a 2004.

De acordo com a autoridade fiscal, nos exatos termos do resumo inicial constante do Relatório da Ação Fiscal (fl.173 e ss):

o contribuinte manteve passivos não comprovados em sua escrituração nos anos de 2002 a 2004, cujos lançamentos, tanto a crédito como a débito, sempre tinham a contrapartida registrada na conta Caixa. Os lançamentos a crédito nas contas de passivo representam receitas, nos termos do artigo 281 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999), enquanto que os lançamentos a crédito de Caixa, cuja contrapartida é lançada a débito do passivo, representam pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, nos termos do artigo 674 do RIR/99.

Ainda de acordo com o relatório fiscal, em suma:

- a fiscalização iniciou-se a partir dos valores informados nas Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) a título de Passivo Circulante e Passivo Exigível a Longo Prazo, tendo sido o contribuinte intimado a esclarecer e, em seguida, a comprovar os lançamentos contábeis nas contas de passivo "Credores Diversos - 21501001" (período de 2002 a 2004) e "Credores Financeiros - 21501005" (período de 2004);

- como justificativa para os lançamentos mais significativos, o contribuinte alegou manter passivos com a pessoa jurídica MULTISOM COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA, e vice-versa, e apresentou “cópias de recibos relativos a remessas/pagamentos feitos pela MULTISOM para a GASIL (lançamento pela GASIL em conta de passivo a crédito, com contrapartida a débito de Caixa, representando acréscimo do passivo da GASIL com ingresso em Caixa), ou da GASIL para a MULTISOM (a débito no passivo e a crédito de Caixa, representando saída de Caixa e diminuição do passivo)”, mas em datas e valores diferentes dos encontrados na GASIL;

- os recibos apresentados não foram aceitos como comprovação das operações, por se tratarem de cópias, sem assinatura, que foram escriturados na contabilidade da GASIL, mas que não foram na da MULTISOM, fiscalizada paralelamente, além de indicarem remessas de valores não justificadas ou motivadas claramente pelo contribuinte, sendo aplicada a presunção de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96;

- além disso, diante da evidente saída de numerário e da falta de comprovação dos passivos contabilizados, a fiscalização concluiu que, como os recursos não foram utilizados para pagamentos dos passivos, tiveram destinação desconhecida, o que atraiu a incidência do art. 674 do RIR/99, com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981/95;

- após a apuração das infrações, foram recalculados os valores de IRPJ e CSLL devidos mensalmente, com base nas estimativas/balancetes de suspensão, e lançada a multa isolada prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Cientificado do auto de infração (fls. 189-239), em 12/12/2007, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 242 e ss), em que, em síntese, contestou a autuação nos seguintes pontos:

(i) preliminarmente, teria ocorrido a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 12/12/2002, pela incidência do art. 150, §4º, do CTN, pois, em se tratando de tributos lançados por homologação, foram declarados e pagos mais de cinco anos antes do lançamento de ofício;

(ii) a MULTISOM COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA pertence ao mesmo grupo econômico, tem o mesmo nome fantasia e é de propriedade da irmã de sua sócia majoritária. Em face disso, os registros contábeis refletem a ajuda mútua e, por serem empresas parceiras, não houve formalização de contratos e recibos;

(iii) a fiscalização desconsiderou indevidamente dos recibos que representaram o ingresso de receitas e os documentos representativos dos pagamentos de títulos a terceiros, uma vez provado que quitou títulos da MULTISOM e esta, em troca, quitou seus títulos, o que consideravam um “mútuo fático”;

(iv) nestes casos, teria ocorrido a sub-rogação de dívida, prevista nos arts. 346 e 347 do Código Civil, e estaria abrigada pelo art. 110 do CTN;

(v) a fim de comprovar a alegação, juntou laudo pericial contábil, acompanhado de diversos documentos, basicamente boletos bancários, o qual teve por objetivo a identificar ou não, de existência de "Passivo Fictício", bem como identificar qual a origem dos valores recebidos da empresa MULTISOM COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA;

(vi) considerar como hipótese de omissão de receitas o pagamento de títulos de outras empresas é ilegal e afronta o art. 110 do CTN;

(vii) a exigência do IRRF à alíquota de 35% é abusiva e caracteriza confisco. Tendo restado demonstrada a causa dos pagamentos, já que os beneficiários eram fornecedores da MULTISOM, deve ser afastada a hipótese de incidência prevista no art. 674 do RIR/99;

(viii) não deve prosperar a aplicação da multa de 75% sobre os tributos devidos e mais 30% de multa isolada de mora, por falta de justificativa, assim como não cabe a aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício e

não havendo fraude ou conduta ilícita deve ser afastada a multa, consoante jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

(ix) as multas aplicadas, totalizando o percentual de 105%, têm caráter confiscatório, ferindo o art. 150, inciso IV da Constituição Federal;

(x) a mesma argumentação se estende aos tributos reflexos.

A DRJ/Porto Alegre julgou procedente o lançamento pelos seguintes fundamentos:

- afastou a preliminar de decadência no ano-calendário 2002, pois o contribuinte apenas comprovou o pagamento de estimativas mensais do IRPJ e CSLL e a exigência se deu em relação aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2002, não alcançados pela decadência na data do lançamento —12/12/2007. E quanto aos fatos geradores ocorridos em janeiro a março de 2002, não houve lançamento de tributo, mas apenas de multa de ofício cobrada isoladamente, não se tratando de lançamento por homologação. Quanto aos demais tributos não houve comprovação de pagamento, hipótese em que o prazo quinquenal tem sua contagem iniciada no primeiro dia do exercício seguinte;

- quanto à omissão de receitas, o exame da contabilidade da empresa dita "irmã", assim como o laudo pericial apresentado, atuam para afastar totalmente o argumento de defesa, já que o conjunto probatório não só corrobora a falta de comprovação dos passivos apontada pela autoridade, mas também fornece fortes indícios que outra possa ser a fonte dos recursos escriturados, reforçando, assim, a presunção legal de omissão de receitas;

- sobre os pagamentos a beneficiário não identificado ou sem comprovação de causa, embora intimado a esclarecer e comprovar as operações, não há comprovação nos autos de que os pagamentos foram destinados à MULTISOM, conforme exigido pelo art. 61 da Lei nº 8.981/95;

- sobre as multas aplicadas, não houve agravamento, mas imposição da multa de ofício de 75% e da multa isolada de 50% por falta de recolhimento das estimativas. Afastada a discussão constitucional pelas Súmulas do 1º e 2º Conselhos de Contribuintes

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

IRPJ E REFLEXOS. OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO NÃO COMPROVADO. Não comprovada a exigibilidade dos passivos registrados na contabilidade da contribuinte em contrapartida à conta "caixa", correta a presunção de omissão de receitas, especialmente quando as obrigações escrituradas não encontram respaldo nem em documentação hábil, nem na contabilidade da empresa supostamente credora.

IRRF. PAGAMENTOS SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. Subsiste a exigência do imposto exclusivamente na fonte quando o contribuinte não comprava a existência das operações que justificariam os pagamentos contabilizados.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa não detém competência para decidir sobre a constitucionalidade das leis tributárias.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

Ementa: DECADÊNCIA. No caso de tributo sujeito a lançamento dito por homologação, em relação ao qual não tenha ocorrido o pagamento antecipado, aplica-se a regra decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN (Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008).

Cientificado dessa decisão em 24/09/2009 (fl.1.513v.), o contribuinte apresentou, em 16/10/2009, recurso voluntário em que basicamente repisa as razões da impugnação e acrescenta que a decisão recorrida não reflete a verdade do corpo probatório, uma vez que, no seu entender:

- os documentos comprobatórios do fato apontado estão registrados com os vários títulos pagos para credores (os mesmos) de ambas as empresas, sendo que o valor foi pago para adquirir diversas mercadorias para as empresas e ora era pago por uma ora por outra;

- a referência de que foi intimada para demonstrar e esclarecer as informações e não teria esclarecido com a petição de fls. 83/85, não elide a prova acostada com a impugnação, quanto às provas da origem das receitas;

- os documentos correspondentes a títulos com os respectivos pagamentos estavam com a fiscalização, que pôde analisar a totalidade os pagamentos e verificar que os negócios eram feitos com os mesmos fornecedores e mesmos produtos, não havendo diferença entre as empresas;

- a falta de registro contábil das sub-rogações não afasta a transparência em demonstrar o fato, através de prova documental, de que todos os pagamentos foram feitos pela recorrente para sua empresa irmã e vice-versa;

- a decisão recorrida esqueceu-se de referir que ambas as empresas foram fiscalizadas com todas as suas contas abertas, tendo sido demonstrada com transparência a verdade dos fatos e que houve efetivamente o pagamento de títulos e débito, entre as empresas irmãs;

- não poderia ser caracterizada omissão de receita se foi comprovado o pagamento dos títulos da outra empresa, cabendo à fiscalização o ônus probatório de demonstrar outra razão e não descaracterizar a prova da recorrente com meros argumentos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Presentes os pressupostos recursais, inclusive o temporal, conheço do recurso e passo a analisar suas razões.

Preliminar de decadência

Preliminarmente, deve ser afastada a decadência alegada. No que se refere às infrações apuradas no ano-calendário 2002, sobre o qual se alega a decadência, devem ser feitas distinções quanto aos tributos lançados, considerando-se a data da ciência da autuação – 12/12/2007.

Em se tratando de apuração do lucro real anual, consoante DIPJ, à fl.145, o fato gerador complexivo do IRPJ e da CSLL, objeto do lançamento, se completa apenas em 31 de dezembro. Assim, na pior das hipóteses, ainda que iniciada a contagem do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, a ciência do auto de infração teria ocorrido no quinquídio legal.

Quanto aos demais tributos lançados reflexamente (PIS, COFINS e IRRF), o contribuinte não logrou comprovar qualquer pagamento que pudesse atrair a incidência do art. 150, §4º, do CTN, consoante a jurisprudência do STJ adotada sob a forma de recurso repetitivo no recurso especial – Resp nº 973.733/SC, aplicável aos julgamentos administrativos nos termos do art. 62-A do RICARF (Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, e alterações posteriores).

Por fim, em se tratando de lançamento de ofício para cobrança de multa isolada devida em razão do não recolhimento das estimativas, também não assiste razão à recorrente ao pretender atrair o disposto no art. 150, §4º, do CTN.

Referido dispositivo destina-se exclusivamente aos lançamentos por homologação e de homologação apenas são passíveis os pagamentos de tributos efetuados espontaneamente pelo contribuinte. Os tributos em questão, IRPJ e CSLL, como já referido, têm seus fatos geradores complexivos realizados apenas ao final do ano-calendário.

A correta definição da contagem do prazo decadencial deve passar pela análise da atribuição de cada um dos entes envolvidos na relação jurídico-tributária. Enquanto ao contribuinte compete a apuração e recolhimento dos tributos devidos, os quais se sujeitam ao lançamento por homologação, regido por aquele dispositivo, o lançamento de multa isolada é de atribuição exclusiva da autoridade fiscal.

Assim, a contagem do prazo decadencial para lançamento a penalidade devida pela falta de recolhimento das antecipações a título de estimativas deve obedecer à regra geral prevista no art. 173, inciso I, do CTN, de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. Tendo ocorrido a ciência do auto de infração dentro desse lapso temporal, não há que se falar em decadência.

Nesse sentido, vale citar a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em especial o Acórdão nº 401-05653, de 27/03/2007, que teve a seguinte ementa:

DECADÊNCIA — ESTIMATIVAS — MULTA ISOLADA - Se a Fazenda Pública denegar a homologação ao pagamento realizado pelo contribuinte, o limite temporal para a realização do lançamento de ofício para cobrar o tributo é estabelecido pelo prazo de cinco anos previsto no art. 150. § 4º, do CTN, já que, findo esse prazo, é considerado extinto o crédito tributário. Contudo, não há falar em lançamento por homologação no caso de falta de recolhimento de estimativas. O valor pago a esse título não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do Imposto sobre a Renda e da CSLL só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12).

A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, inclusive no caso de penalidades, está prevista no artigo 173 do CTN. (destaquei)

Mérito

Afastada a preliminar, no mérito propriamente dito, o principal veio de defesa da recorrente é a relação próxima com a empresa MULTISOM COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA, alegando que mantinha valores registrados em contas de passivo referentes a transferências de valores para a empresa “irmã”. Aduz ter comprovado que quitou títulos da MULTISOM e vice-versa.

Como ambas consideravam essa operação como “mútuo fático”, não havia formalização de contratos ou recibos elaborados. O registro contábil das transferências era sustentado por recibos apócrifos, cujas cópias foram juntadas aos autos.

Cabe destacar que as empresas não têm participação direta uma na outra, mas apenas suas sócias majoritárias possuem relação de parentesco, não há, assim, controle societário entre elas.

Mas, ainda que se estivesse diante de uma relação entre controlada e controladora, não se pode perder de vista que a constituição e condução de uma pessoa jurídica, visando atender os seus objetivos sociais, exige a observância e o cumprimento das normas existentes no ordenamento jurídico, incluindo as normas contábeis.

Informam a ciência contábil diversos princípios que sustentam a contabilidade como instrumento de demonstração da realidade patrimonial das pessoas jurídicas.

Dentre esses princípios, reconhecidos como Princípios Fundamentais de Contabilidade, à época dos fatos, pela Resolução CFC nº 750, de 29/12/93 (atualmente substituída pela Resolução CFC nº 1.242/2010), encontra-se o princípio da Entidade, que trata da autonomia patrimonial, e é definido nos seguintes termos, *verbis*:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Os registros contábeis servem de base para a elaboração das demonstrações contábeis que têm por finalidade demonstrar a realidade societária para os sócios, empregados, fornecedores, governo, enfim, todos aqueles que tenham ou possam vir a ter algum interesse na vida e na saúde financeira da empresa decorrente de sua atividade operacional.

Assim, a confusão, aparentemente inofensiva, criada por duas empresas independentes, ao cumprirem obrigações comerciais uma da outra, fere o princípio contábil da entidade e prejudica o acesso às informações reais da empresa por parte, inclusive, da Administração Tributária.

Ademais, o dever de escriturar todas as operações decorre de lei, devendo ser provado que a ocorrência se deu na forma em que registrada. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis.

Tendo em conta essas premissas, passo a analisar as infrações à legislação tributária constatadas pela autoridade fiscal.

I – Primeira infração: omissão de receitas

Contesta a recorrente a consideração, pela autoridade fiscal, de que os pagamentos feitos para MULTISOM COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA e seus recebimentos são receitas omitidas e informações não confiáveis, enquadrando a situação no art. 281 do RIR/99, pela acusação de falta de contratos e de melhor controle dos pagamentos entre as empresas.

Quanto aos fatos, tem-se que, durante o procedimento de fiscalização, a ora Recorrente foi intimada a apresentar comprovação de suporte aos valores mantidos nas contas do Passivo, nos seguintes e exatos termos (Intimação Fiscal de fls. 42-44):

2 — Apresentar documentação referente aos Créditos de Pessoas Ligadas declarados nas DIPJ dos anos-calendário de 2001 a 2003 (vide DIPJ dos anos-calendário 2001 e 2002, Ficha 39A, linha 16, que apresenta os seguintes saldos sob esta rubrica: R\$ 0,00 em 31/12/2000; R\$ 520.000,00 em 31/12/2001; R\$ 200.000,00 em 31/12/2002. Vide também DIPJ do ano-calendário 2003, Ficha 46A, linha 16, que informa que em 31/12/2003 o saldo desta rubrica volta a ser de R\$ 0,00, valor que se repete no dia 31/12/2004).

Documentos a serem apresentados: identificação das pessoas e da espécie dos créditos (natureza jurídica dos créditos); originais e cópias autenticadas dos contratos que registram as operações; extrato que demonstre a movimentação das contas contábeis que registram as operações e o fluxo financeiro do crédito e sua liquidação (extratos do livro Razão de 01/01/2001 a 31/12/2004); informações por

escrito sobre a forma como se obteve o crédito e sobre a quitação do mesmo (se em numerário, direitos, se o fluxo financeiro havido transitou por contas bancárias, com indicação das contas e apresentação de extratos que demonstrem a movimentação); outros documentos que o contribuinte entender que sejam necessários para o esclarecimento das operações.

3 — Apresentar documentação referente aos Financiamentos a Longo Prazo declarados nas DIPJ dos anos-calendário de 2003 e 2004 (vide DIPJ dos anos-calendário 2003 e 2004, Ficha 46A, linha 14, que apresenta os seguintes saldos sob esta rubrica: R\$ 375.000,00 em 31/12/2003 e R\$ 3.350.000,00 em 31/12/2004).

Documentos a serem apresentados: identificação das pessoas físicas/jurídicas envolvidas e da espécie dos financiamentos; originais e cópias autenticadas dos contratos que registram os financiamentos; extrato que demonstre a movimentação das contas contábeis que registram as operações de financiamento e o fluxo financeiro dos valores financiados e sua liquidação (extratos do livro Razão de 01/01/2001 a 31/12/2004); informações por escrito sobre a forma como se obteve o financiamento e sobre a quitação do mesmo (inclusive com indicação das contas bancárias por onde tenham circulado os valores relativos aos financiamentos, acompanhada de extratos bancários que tenham registrado o fluxo); outros documentos que o contribuinte entender que sejam necessários para o esclarecimento das operações.

Os registros contábeis lançados nos Livros Razão apresentados em resposta à referida intimação (fls. 55 e ss), não permitem a identificação dos credores, por não trazerem o histórico completo da operação, enquanto os recibos apresentados (fls.88-91) são apócrifos e contêm a simples descrição “transferência de valores”, não servindo, como bem apontado pela autoridade fiscal, para justificar os lançamentos.

Em seguida, através da Intimação Fiscal de 01/12/2006, às fls.124-127, a autoridade fiscal intimou a Recorrente a esclarecer a espécie/natureza jurídica dos lançamentos nas contas contábeis "Credores Financeiros — 21501005 (0285)" e "Credores Diversos - 21501001 (0281)" e a informar como registrou contabilmente as transferências entre as empresas e as contas e datas em que registrou os recebimentos/pagamentos informados pela MULTISOM COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA.

Em resposta, a Recorrente limitou-se a responder que não havia contratos a sustentar os lançamentos e que as transferências foram registradas na data dos recibos por meio de cheque para pagamento a fornecedores lançados no último dia útil de cada mês. No relatório final, a autoridade fiscal informa que examinou as contas Bancos, Caixa e Fornecedores e não encontrou registros dessas operações.

Também conclui a autoridade fiscal que não houve correspondência entre os valores registrados na contabilidade da Recorrente em referência a supostos pagamentos para a MULTISOM COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA e os valores registrados na contabilidade desta a título de ingressos da Recorrente.

Ora, a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada caracteriza presunção de omissão de receitas, nos termos do art. 40 da Lei nº 9.430/96). Cabe, assim, ao contribuinte, comprovar a exigibilidade da obrigação.

Após o advento da Lei nº 11.638/07 e a decisão pela convergência da Contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB

(“*International Accounting Standards Board*”, ou Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade), o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC nº 1.121/08, aprovou o Pronunciamento Conceitual Básico sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, correlata às Normas Internacionais de Contabilidade – “Estrutura para a Preparação e a Apresentação das Demonstrações Contábeis” – IASB.

Em que pese não vigente à época dos fatos, o texto serve de referência para a análise do adequado tratamento contábil dado às operações, especialmente por positivar as boas práticas contábeis em uso no Brasil. No caso do “Reconhecimento de Passivos”, dispõe a referida norma, *in verbis*:

91. Um passivo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis.

Constatada a ocorrência de passivo fictício, deu-se a autuação dos seguintes valores a título de omissão de receitas (TVF, fls.179):

Credores Diversos - 21501001 0281	Credores Financeiros - 21501005 0285
Data Valor D/C	Data Valor D/C
31/01/2002 160.000 00 C	31/01/2004 2.380.000 00 C
28/02/2002 90.000,00 C	28/02/2004 2.460.000,00 C
31/03/2002 94.000 00 C	31/03/2004 865.000,00 C
31/01/2003 1.070.000 C	30/04/2004 230.000,00 C
28/02/2003 630.000,00 C	31/08/2004 180.000,00 C
31/03/2003 610.000,00 C	30/09/2004 240.000,00 C
30/04/2003 515.000,00 C	
30/06/2004 1.390.000,00 C	

Já na fase recursal, a Recorrente afirma ter provado que os mútuos registrados no passivo correspondem a sub-rogações de dívidas da empresa irmã quando juntou os comprovantes de quitação de títulos da MULTISOM COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA e que “teve como devolução dos valores emprestados/subrogados, o pagamento de seus títulos pela MULTISOM, em ato posterior e não muito distante”. Dessa forma, a exigibilidade dos valores registrados no passivo teria sido comprovada pela devolução dos valores devidos.

Quanto à sub-rogação, aponta a Recorrente, indiferentemente, as duas espécies previstas no Código Civil Brasileiro: a legal (art. 346) e a convencional (art. 347), com os respectivos incisos que entende aplicáveis ao caso, atraindo o disposto no art. 110 do CTN, conforme transcritos no recurso voluntário (fl.1.529):

Art. 346. A sub-rogação opera-se, de pleno direito, em favor:

[...]

III - do terceiro interessado, que paga a dívida pela qual era ou podia ser obrigado, no todo ou em parte.

Art. 347. A sub-rogação é convencional:

I - quando o credor recebe o pagamento de terceiro e expressamente lhe transfere todos os seus direitos;

[...]

Em que pese ambas as espécies terem sido alegadas pela recorrente, no afã de tentar convencer o julgador da regularidade do procedimento objeto de autuação, cabe esclarecer a distinção a fim de analisar separadamente seu cabimento no caso concreto.

Caberia ao campo da autonomia privada a sub-rogação convencional, através da qual as partes têm liberdade para estipularem a manutenção ou não de garantias e o alcance dos efeitos jurídicos do pagamento. Em não havendo a comprovação de qualquer convenção entre as partes envolvidas, com expressa previsão de sub-rogação do pagamento, de plano se afasta a hipótese do art. 347.

Confrontando-se a previsão de sub-rogação legal apontada pelo recorrente como justificativa para o seu procedimento (art. 346, inciso III) com a situação fática apresentada, verifica-se a impossibilidade de sua aplicação, haja vista que em nenhum momento, durante a fiscalização ou na fase recursal, foi alegado que os títulos e documentos emitidos em nome da MULTISOM COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA poderiam ser exigidos da Recorrente. Não houve prova de que a Recorrente era “terceira interessada” nos pagamentos dos títulos da MULTISOM COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA ou sequer que os bens fornecidos fossem a ela destinados.

A situação, no máximo, atrairia outra regra, justamente oposta, a que prevê que o terceiro não interessado que paga a dívida em seu próprio nome tem direito a reembolsar-se, embora não se sub-rogue nos direitos do credor (art. 305).

O laudo pericial juntado na fase de impugnação (fls.593-598), providenciado pela Recorrente para fins de comprovar o alegado, teve por objeto “a identificação ou não, de existência de “Passivo Fictício”, bem como identificar qual a origem: dos valores recebidos pela empresa GASIL COMERCIO E IMPORTAÇÃO LTDA da empresa MULTISOM COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA.”. Limitou-se, após o exame por amostragem de quatro meses de operações (Fevereiro de 2003; Maio, Agosto e Outubro de 2004), a informar que o valor lançado a título de pagamento de fornecedores no final do mês confere com os documentos do “caixa”, estando correta a contabilização dos pagamentos a fornecedores.

No período analisado não constamos à existência de “Passivo Fictício”, bem como identificamos que os valores recebidos, pela empresa GASIL COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA da empresa MULTISOM COMERCIO E IMPORTAÇÃO LTDA, foram utilizados para o pagamento de Fornecedores (sub-rogação de pagamentos). Em anexo:

- a) Planilhas contendo a identificação do Fornecedor e valores pagos;*
- b) Comprovantes dos pagamentos a Fornecedores ((documentos originais);*
- c) Cópia (autentica) dos Livros Diários, contendo os lançamentos acima referidos.*

Foram juntadas as relações de débitos de cada um dos meses, com identificação dos fornecedores, e os respectivos boletos bancários, sacados contra a Recorrente, pagos (carimbo ou comprovante de depósito em conta corrente em dinheiro), fls.603-1466.

Ocorre que, ao confrontar a página do Livro Diário referente a um dos períodos objeto da amostragem, o mês de fevereiro de 2003 (fl.605), por exemplo, com o Livro Razão do mesmo período (fls.64/65), no qual se baseou a autuação (como se vê da tabela da p.10 deste voto, em destaque), constata-se que se trata de contas distintas. Embora o histórico dos lançamentos contenha palavras abreviadas, as referências a Investidores Financeiros e Fornecedores é clara, como se vê abaixo:

LIVRO DIÁRIO:

Pago dupls. Div. Fornecs n/m Fornecedores 1.831.902.08 (C)

LIVRO RAZÃO:

Conta CAIXA

28/02/2003 – 7319 – Recebido: Credores Diversos Vlr Dvs Invest Finan N/mês 630.000,00 (D)

Conta CREDITORES DIVERSOS

28/02/2003 – Vlr. Div Invest Finan N/mês 630.000,00 (C)

Da mesma forma, nos demais períodos, foram considerados os valores da conta Fornecedores, e não da conta Credores Diversos, objeto da autuação.

Como se vê, os documentos apresentados não se prestam a afastar a presunção de omissão.

A argumentação da Recorrente de que não houve omissão de receita, finalmente, não resiste à constatação de falta de coincidência de datas e valores entre as remessas registradas na contabilidade da Recorrente com as remessas registradas na contabilidade da MULTISOM COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA, conforme relatado pela autoridade fiscal no Relatório da Ação Fiscal (fl. 177), após ter feito constar da Intimação Fiscal de 01/12/2006, às fls.124-127, demonstradas em tabelas e não contestada. Sequer o laudo pericial esclareceu as divergências constatadas entre os registros contábeis de ambas as empresas no que tange aos ingressos e saídas de recursos financeiros.

Assim, sendo ônus do contribuinte, não restou demonstrado nos autos a exigibilidade dos valores registrados na conta do passivo, devendo ser mantida a autuação quanto a este item.

II – Segunda infração: pagamentos sem comprovação da causa

Em face da constatação de lançamentos a débito nas contas do Passivo – Credores Diversos (2002 e 2003) e Credores Financeiros (2004) e a crédito na conta Caixa, a título de “transferência de valores”, sem comprovação, concluiu a autoridade fiscal ter havido pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa, devido ao fato de terem representado saídas efetivas de caixa da Recorrente, cujo destino e causa são desconhecidos.

A autuação evocou a regra do art. 61 da Lei nº 8.981/95, que exige a **comprovação da operação ou de sua causa, em relação aos pagamentos efetuados ou aos**

recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não (§1º), *verbis*:

Art. 61. *Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.*

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

§ 2º *Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.*

§ 3º *O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. (destaquei)*

Insurge-se a Recorrente, inicialmente, contra a aplicação da alíquota de 35% a título de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os pagamentos considerados sem origem.

Vale referir, de início, que a discussão sobre a abusividade da alíquota ou confisco foge à alçada deste colegiado, em consonância com a Súmula CARF nº 2, que reza: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Alega, ainda, que os pagamentos teriam sido destinados à MULTISOM COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA, insistindo que teria demonstrado que os beneficiários dos pagamentos eram fornecedores da MULTISOM, devidamente identificados nos documentos bancários de pagamentos ou depósitos devidamente identificados.

Todavia, como tratado no tópico anterior, embora intimada a comprovar, não apresentou qualquer prova de que tenha efetivamente pago títulos da MULTISOM COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA ou efetuado repasses de recursos a ela. A perícia contábil apresentada na impugnação também é silente sobre a efetivação dos pagamentos.

Nenhum dos elementos juntados aos autos comprova o alegado. Ao contrário, os boletos bancários juntados (fls.603-1466) trazem como sacado a própria Recorrente, e não a MULTISOM.

Diante das evidências, não logrou a Recorrente comprovar as operações na forma exigida pela lei.

Neste ponto, sem reparos a decisão recorrida.

III – Sobre as multas aplicadas

O recurso contém pedido de afastamento das penalidades imputadas, pela total falta de justificativa de sua aplicação. Ao discorrer sobre o tema, a Recorrente parece ter confundido as multas aplicadas no caso concreto. A multa agravada, destinada às situações de evidente intuito de fraude, com previsão, à época dos fatos, no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, não foi sequer aplicada, porque, de fato, não se considerou ter havido intuito de fraude no caso em tela.

A multa por ele denominada de “punitiva/agravante” de 75% corresponde à multa de ofício, aplicada como regra nos lançamentos do ofício, equivalente a multa proporcional e passível de redução, conforme intimação expressa contida na folha de rosto de cada um dos autos de infração objeto de recurso.

Justifica-se a penalidade em face da constatação de uma infração tributária pela autoridade administrativa e a consequente necessidade de apuração do crédito tributário não declarado espontaneamente pelo contribuinte. O caráter punitivo traz ínsita a função pedagógica, que pretende evitar a reincidência do contribuinte autuado e incentivar o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos demais contribuintes.

Conforme devidamente esclarecido pela autoridade fiscal no Relatório da Ação Fiscal, à fl. 179, acompanhado das planilhas de fls. 183-186, o lançamento compreendeu ainda a multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9430/96 devida por falta de pagamento de IRPJ e CSLL incidentes sobre as bases de cálculo estimadas mensalmente com base nos balancetes de suspensão. Segundo o fiscal, a multa isolada foi calculada a partir das informações declaradas nas DIPJ respectivas, acrescidas das receitas omitidas apuradas no procedimento de fiscalização.

Como se vê, a justificativa e a fundamentação da autuação consoante pleiteado pela Recorrente decorrem de expressa previsão legal e constam do relatório fiscal. Cumpre referir que, embora tenha se insurgido a Recorrente, não houve lançamento de multa isolada de mora.

Quanto à multa isolada, seu fundamento legal, neste caso, é extraído da redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996, *verbis*:

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

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

A tese da concomitância, logo, *bis in idem*, em relação aos lançamentos de multa isolada e multa de ofício referentes ao mesmo ano-calendário, alegada pela recorrente, embora adotada por boa parte dos membros deste Conselho, a meu ver, não merece ser reconhecida.

Respeitando as opiniões em contrário, entendo que a legislação é expressa. Sendo a opção pela sistemática das estimativas mensais concedida ao contribuinte como uma faculdade pela Lei nº 9.430/96, em seu art. 2º, uma vez optante, ele estará sujeito às regras daquela sistemática.

Assim, nos casos de ausência de recolhimento das estimativas mensais, a Lei nº 9.430/96, art. 44, prevê a incidência de multa isolada sobre o valor apurado no mês. A alíquota de 50%, prevista na nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, aplica-se retroativamente por inserir uma penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos seguintes termos:

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

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:[...]

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Sobre o tema, já me manifestei detalhadamente em processo julgado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, enquanto membro daquela Corte. Embora voto vencido na ocasião, por economia processual, peço vênica para transcrever trecho do voto lavrado acórdão nº 9101.000881, na sessão de 23/02/2011, *in verbis*:

A sistemática de recolhimento por estimativas, de caráter facultativo, não tem o condão de equiparar os recolhimentos com uma antecipação do tributo, já que o fato gerador do imposto e da contribuição social apurado anualmente, de natureza complexiva, apenas irá se configurar em 31 de dezembro do ano-calendário em referência.

O legislador instituiu a opção, como alternativa à regra de apuração trimestral, mas estipulou que esta traria consequências, na medida em que a falta de recolhimento representaria um ato ilícito, caracterizado pelo descumprimento de um dever.

A regra é clara: o descumprimento do dever de antecipação deve ser sancionado na forma da lei, independentemente do valor do imposto ou contribuição calculada ao final do exercício, ou mesmo da existência de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Fica ressalvada, apenas, a hipótese de apresentação de balancetes de suspensão ou redução que demonstrem que o valor pago já seria maior do que o devido.

Distingue-se a multa isolada, esta devida nos casos em que for detectada a falta de recolhimento do tributo estimado a cada mês, da multa de ofício incidente sobre o montante do tributo calculado após o encerramento do período de apuração.

São distintos tributo e multa pela sua própria natureza jurídica. Enquanto um decorre de ato lícito – fato gerador –, o outro decorre da realização de um ato ilícito, comissivo ou omissivo, como é o caso em análise.

Entendo que não há que se confundir a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo de eventual multa de ofício, já que, em caso de opção pela sistemática das estimativas, o tributo não é apurado trimestralmente ou anualmente, sendo sua base de cálculo a estimativa mensal calculada a partir da receita bruta. A multa de ofício, por sua vez, incide sobre o imposto ou contribuição devidos ao final do período de apuração.

A falta de recolhimento gera uma infração específica. Pretender equiparar as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício não parece conforme ao sentido da lei.

Reforçando essa distinção, tem-se a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada de 75% para 50%.

Ademais, para acolher a tese da recorrente, seria necessário afastar regra legal expressa, o que não estaria incluído na função de julgamento na esfera administrativa, pela impossibilidade de manifestação sobre eventual inconstitucionalidade da legislação tributária, consoante a regra prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6.03.1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 27.05.2009, e reproduzida no art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Carf aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22.06.2009.

Nessa hipótese, mais uma vez, incide o teor da Súmula CARF nº 2.

Por todo o exposto, voto no sentido de afastar a preliminar de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner