



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

Processo n° 11634.000693/2010-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.107 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente BIG FRANGO INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA

No caso de omissão de receitas e ausência de recolhimento do tributo, aplica-se o art. 173, inciso I, do CTN para contagem do prazo decadencial.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DESCONSIDERAÇÃO INFUNDADA DAS EXPLICAÇÕES DO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

Tendo sido identificado e comprovado que os depósitos na conta bancária da Contribuinte tiveram como origem cheques emitidos por empresa interligada à título de empréstimo, não poderia a fiscalização, por simples presunção e sem maiores evidências, desconsiderar a natureza de empréstimo dos depósitos efetuados e presumir a omissão de receita.

ALTERAÇÃO DO FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO PELA AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Uma vez que a autuação teve como fundamento a verificação de saldo credor de caixa, não poderiam os julgadores de primeira instância, por meio de alteração da base de cálculo do lançamento e respectiva fundamentação legal, e manter a autuação com base em argumentação diversa consistente no racional de que o desconto dos cheques na boca do caixa não são suficientes para comprovar os depósitos efetuados.

Não pode a autoridade julgadora manter a exigência sob motivação diversa da constante no termo de verificação fiscal. O erro na capitulação legal enseja a nulidade do respectivo lançamento.

Cabe somente à autoridade fiscal e não à autoridade julgadora, ajustar o lançamento de forma prejudicial ao contribuinte, enquanto não extinto o

direito da Fazenda Pública e desde que observado o disposto no art. 146 do CTN e nas hipóteses do art. 149 também do CTN.

**IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS.
PROCEDIMENTO FISCAL INADEQUADO.**

Os valores que poderiam ser objeto de enquadramento como “Pagamentos a beneficiários não identificados”, na realidade, seriam aqueles oriundos de cheques emitidos pela interligada, nominais à autuada, e por ela endossados, e não os emitidos por esta (autuada) nominalmente àquela, a quem, por sua vez, coube proceder ao respectivo endosso.

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. APLICAÇÃO DA SUMULA CARF N. 25

A jurisprudência deste Conselho já se consolidou no sentido de que a qualificação da multa de ofício deve ter por base o evidente intuito de fraude, que não se caracteriza com a espécie "omissão de receita", pura e simples, sendo possível no caso, a aplicação da Súmula CARF n. 25 que dispõe que a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária à comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

CSLL. PIS. COFINS

Dada a identidade existente entre os fatos motivadores da exigência do IRPJ e aqueles relativos à da CSLL/PIS/COFINS, estendem-se a estas últimas, no que couber, a decisão adotada naquela.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

RAFAEL VIDAL DE ARAUJO - Presidente.

(Assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator.

EDITADO EM: 28/02/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rafael Vidal de Araujo (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, André Almeida Blanco (em substituição ao Conselheiro João Carlos de Lima Júnior) e Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

O presente processo trata de Autos de Infração lavrados contra a Recorrente para exigência de IRPJ - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, no valor total de R\$ 1.940.077,16; CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor de R\$ 739.869,75; COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, no valor total de R\$ 586.065,19; PIS - Contribuição para o Programa de Integração Social, no valor total de R\$ 127.237,65; e ao IRRF - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, no valor total de R\$ 3.795.088,02. Tais valores somados resultam em R\$ 7.188.337,77 de exigência.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.296/ 1.333) a fiscalização descreve as infrações apuradas, conforme abaixo passo a sintetizar:

Anterior encerramento parcial

A fiscalização que resultou nos presentes autos de infração foi encerrada parcialmente em 05/11/2008, com relação aos anos-calendário 2003 e 2004, tendo também sido lavrados autos de infração de IRPJ e reflexos, ficando configurada a prática de operações de mútuo com a empresa Agrícola Jandelle S/A, cuja tradição entre essas não estava comprovada, além de pagamentos a título de propaganda para a Associação de Funcionários do Grupo Big Frango que, da mesma forma, não correspondem à realidade.

Pagamentos de propaganda e publicidade

Em resposta a fiscalização, o contribuinte apresentou CONTRATO DE PUBLICIDADE E ADENDOS A CONTRATO DE PUBLICIDADE firmados com a Associação de Funcionários do Grupo Big Frango, que pretendiam demonstrar que os dispêndios destinavam-se à colocação de estampas e letreiros fixados na lataria externa de ônibus. Em diligência junto à associação, constatou-se que os valores recebidos de Big Frango foram contabilizados como “9150002 PROPAGANDA E PUBLICIDADE” e estes foram imediatamente repassados em pagamento para a empresa Transporte Coletivo Rolândia Ltda, conforme Razão, fls. 251/256. Nas folhas de Registro de Empregados da Associação, não constam funcionários com a qualificação “motorista”. Não há contrato de prestação dessa natureza entre a Associação e a Transporte Coletivo Rolândia. **Esta informou, sob intimação, que não prestou serviços de transporte ou de propaganda à Big Frango.** Fica evidenciado que não houve prestação de serviços em relação aos pagamentos feitos, razão pela qual **procedeu-se à glosa dos valores.**

Despesas com provisão de férias

As férias foram lançadas diretamente na conta “3101076771 ORDENADOS E SALÁRIOS”, conforme amostragem de fl. 1.300. Apesar disso, foi lançada despesa com provisão de férias, conforme rubrica 3101076776 FÉRIAS PROVISIONADAS (NÃO TRIB INSS)”. Elementos fornecidos pela empresa não comprovam a efetividade das operações. A contrapartida foi feita a crédito de “2101050794 PROVISÃO DE FÉRIAS E ENCARGOS”, no passivo circulante. Intimado a comprovar o pagamento dos valores provisionados, o sujeito passivo não o fez. **Procedeu-se à glosa da conta de provisão, no valor de R\$ 100.888,92.**

Análise do fluxo financeiro

A venda de produtos totalizou R\$ 8.146.050,53, sendo que 98,53% desse valor, R\$ 8.026.338,40, correspondem a vendas para a sua interligada Agrícola Jandelle S/A. Procedeu-se ao confronto dos depósitos bancários, que totalizaram R\$ 6.748.236,69, com os seguintes valores: vendas a vista no valor de R\$ 3.120.508,60, das duplicatas recebidas no valor de R\$ 533.530,02, empréstimos comprovados de sua interligada, R\$ 387.500,00, e as transferências interbancárias no valor de R\$ 4.850,00. **Conclui-se que os valores recebidos foram insuficientes para fazer face aos depósitos e pagamentos** e, como já demonstrado no início, as vendas escrituradas praticamente foram exclusivas para a sua interligada. '

O contribuinte foi então intimado para comprovar a origem dos valores depositados, além da comprovação dos lançamentos contábeis a título de empréstimos efetuados com a interligada Jandelle, quer seja como recebimentos ou pagamentos.

Na ausência de resposta ao item acima, o contribuinte foi intimado a esclarecer se os pagamentos de compras a vista no valor de R\$ 503.144,89 foram compensados com os recebimentos a vista para Jandelle no valor de R\$ 3.100.485,60, e se as vendas a vista à Jandelle foram quitadas com cheques emitidos pela própria adquirente ou com cheques de terceiros oriundos desta. Além disso, foi solicitada a apresentação da relação dos cheques conciliados com as notas fiscais.

CAIXA DÉBITOS (RECEBIMENTOS)

Foi verificado que os depósitos bancários foram em cheques de terceiros, alheios ao relacionamento da empresa e as vendas escrituradas do contribuinte foram quase na totalidade para a Jandelle.

Foram analisados os lançamentos contábeis a débito (recebimentos) na rubrica "1 101010001 - CAIXA' MATRIZ", sendo constatado que tiveram a seguinte procedência:

i-) cheques devolvidos, R\$ 828.426,47;

ii-) duplicatas recebidas, R\$ 413.205,65;

iii-) transferências interbancárias, R\$ 4.850,00;

iv-) vendas à vista, R\$ 3.120.508,60;

v-) valores recebidos a título de empréstimos da interligada, efetivamente comprovados, R\$ 387.500,00.

Valores excluídos do fluxo de caixa

Foram desconsiderados os seguintes montantes para fins de validação do fluxo de caixa do contribuinte:

a) R\$ 120.324,37, referente a baixa na rubrica "110-50110089 e 1107010106 - DUPLICATAS A RECEBER", anteriores a 2003, constando no balanço de abertura em 01/01/03, pela falta de comprovação de seu recebimento.

b) O saldo inicial da conta CAIXA: não havia receita suficiente para fazer e aos depósitos efetuados com cheques de terceiros. Assim, foram utilizados cheques emitidos pela interligada Jandelle com saques no caixa da instituição financeira. Tudo conforme planilha **DEMONSTRATIVO DA CONTA CAIXA EM 2004**. Desta análise concluiu-se que os

recebimentos em 2003, no valor de R\$ 3.106.154,57, não foram suficientes para fazer face aos depósitos (desembolsos), no valor de R\$ 5.841.869,50, tampouco havia sobra de cheques de terceiros no valor de R\$ 1.668.344,29, assim não há consistência de ser tal valor representado por cheques próprios ou de terceiros.

c) Empréstimos recebidos em 2005 da interligada Jandelle, no valor de R\$ 2.218.966,78, os cheques emitidos pela interligada foram sacados na boca do caixa do Banco do Brasil, transformando-se em moeda corrente naquele ato, desta forma, não pode constituir recursos para a cobertura de depósitos bancários efetuados com cheques de terceiros, alheios ao relacionamento entre as interligadas.

CAIXA DÉBITOS (PAGAMENTOS):

Foi realizada análise da conta 1101010001 CAIXA MATRIZ, sendo constatado que tiveram a seguinte origem:

i-) depósitos bancários em cheques, R\$ 6.088.581,38;

ii-) depósitos bancários em dinheiro, R\$ 267.305,31;

iii-) transferências interbancárias de cheques emitidos pelo contribuinte de uma para outra conta e de cheques comprovados emitidos pela Jandelle depositados pelo contribuinte, R\$ 392.350,00;

iv-) compras a vista da Jandelle, R\$ 501.520,89;

v-) outros pagamentos, R\$ 81.937,88.

Neste ponto, ressalta a fiscalização que, não foram considerados no fluxo financeiro os pagamentos de empréstimos à interligada Jandelle representados pelos lançamentos contábeis indicados na fl. 1.310, tendo como comprovantes os recibos internos, pois, em tese, teria ocorrido uma simulação de retorno de empréstimos, para acobertar depósitos na recebedora.

Lançamentos a título de empréstimos

O contribuinte informa que a origem dos depósitos está devidamente escriturada na conta caixa, e que o ingresso de recursos é oriundo de pagamento de empréstimos pela Jandelle, registrados nas rubricas 1201078491 e 2201031370. Quanto às vendas à vista, informa que eram recebidos no ato em dinheiro e cheques de terceiros, e que nas compras efetuadas da Jandelle eram adotados o mesmo procedimento.

Segundo a fiscalização, na análise por amostragem das cópias dos cheques, há indicativo de que os valores emitidos para a sua interligada tiveram outro destino diferente do pretendido pelo contribuinte;

Recebimentos de Agrícola Jandelle

A análise de amostragem dos cheques emitidos pela Jandelle, destinados ao empréstimo para a contribuinte, indica, segundo a fiscalização, que houve cheques sacados na boca do caixa e cheques compensados.

Além disso, os registros contábeis apontaram ingressos de recursos por empréstimo em 2005, no valor de R\$ 2.283.966,78, objeto de intimação fiscal, deste valor foi comprovado apenas R\$ 387.500,00, restando não comprovado o valor de R\$ 1.896.466,78.

Conforme a fiscalização, no valor não comprovado foram constatados cheques emitidos pela Jandelle a título de pagamentos diversos ou destinado a depósitos em contas não pertencentes à empresa.

Assim, continua a fiscalização, conclui-se que os valores contabilizados relativos aos recebimentos de empréstimo efetivamente não ingressaram no caixa do contribuinte e tiveram como finalidade ocultar depósitos entre as empresas, em tese, vindos de sua interligada, haja vista que a quase totalidade das operações foram efetuadas com esta.

Pagamentos à Agrícola Jandelle Ltda

Em 2005, o contribuinte emitiu recibos e cheques no valor de R\$ 3.453.335,57, desse valor, foram emitidos cheques do Banco do Brasil no valor de R\$ 2.234.969,75, do Bradesco, R\$ 38.630,00, e pagamento por caixa o valor de R\$ 1.190.735,82, valores transferidos para a interligada nos mesmos moldes utilizada pela recebedora para emissão de cheques para o contribuinte.

Na análise efetuada na contabilidade da recebedora interligada Jandelle, foi constatado que nos três pagamentos relacionados no item “Análise da conta caixa (pagamentos)” foram efetuados depósitos com cheques de terceiros.

No extrato bancário da recebedora, os depósitos foram efetuados com cheques de terceiros não emitidos pelo contribuinte, portanto, inexistente no movimento financeiro da pessoa jurídica, conforme demonstrado no quadro de fls. 1316/1317.

Assim, o contribuinte não possuía em seu caixa cheques de terceiros a serem transferidos a título de empréstimos para a sua interligada Jandelle, haja vista o demonstrativo de caixa 2005, em que foram conciliados os depósitos e os recebimentos.

Desta forma, conclui a fiscalização que os empréstimos efetuados pelo contribuinte tiveram como finalidade ocultar ou retardar o conhecimento do destino dados aos mesmos, bem como dar suporte aos depósitos em cheques emitidos por terceiros oriundos de receitas operacionais omitidas na recebedora.

Pagamentos e recebimentos em ambas

Análise comparativa dos valores emitidos entre as empresas evidenciou que na mesma data em que o contribuinte recebeu empréstimo da Jandelle efetuando saque, também emitiu cheque que foi descontado no caixa da instituição financeira pela recebedora Jandelle, conforme o quadro de fl. 1.318.

Recomposição de caixa

Foram efetuados depósitos com cheques de terceiros não pertencentes às empresas adquirentes de seus produtos, por sua vez, os recebimentos de vendas à vista e duplicatas recebidas foram insuficientes para fazer face aos depósitos bancários e aos pagamentos.

Conclui a fiscalização que para acobertar esses depósitos e pagamentos, o contribuinte utilizou-se de lançamentos a título de empréstimo em cheques do Banco do Brasil, emitidos pela sua interligada Jandelle, sacados na boca do caixa da instituição financeira, transformando em moeda corrente, do que decorre a imprestabilidade para comprovar os depósitos em cheques de terceiros e de valores diferentes. Assim, fez-se necessária a recomposição dos valores contabilizados na conta CAIXA com o intuito de demonstrar que as importâncias nele registrados não tiveram origem em suas receitas operacionais registradas.

Do valor tributável final

Aduz a fiscalização que há ingressos de recursos na empresa não comprovados com documentos hábeis, especialmente no que diz respeito aos registros na conta CAIXA, forma de escrituração contábil que, embora permitida, dificulta a identificação do trânsito de valores na empresa.

Na conciliação dos valores, nota-se que os cheques de terceiros foram em valores superiores aos recebimentos, e que os cheques emitidos com a finalidade de empréstimo, transformados em moeda corrente, tiveram destino diverso do escriturado pelo contribuinte e por sua interligada. Imprestável como prova da origem dos valores.

Desta forma, após o ajuste na conta CAIXA, **verificou-se uma insuficiência de receitas no valor de R\$ 2.514.360,46**, que o contribuinte teria utilizado para acobertar parte desse valor com cheques emitidos pela sua interligada ou valores por CAIXA a título de empréstimo no montante de R\$ 1.939.466,78, tendo a finalidade de omitir ou dificultar a ocorrência do fato gerador dos tributos.

Ressalta a fiscalização que **o lançamento não foi feito com base em saldo credor de caixa ou depósitos bancários**, tendo em vista que foi possível quantificar a diferença das receitas registradas especialmente na conta CAIXA, e determinar a receita omitida com a movimentação financeira, e o ingresso no caixa foi com objetivo de dar suporte às receitas omitidas

Glosa de despesas com propaganda e férias

Em razão de falta de comprovação, foram glosadas despesas de propaganda no valor de R\$ 226.197,12.

Foram também glosadas, as despesas registradas na conta 3101076776 FÉRIAS PROVISIONADAS (NÃO TRIB INSS), no valor de R\$ 100.888,92.

Pagamentos a beneficiários sem causa

Atesta a fiscalização que a despeito da emissão de cheques nominais para sua interligada, ficou caracterizado que esses créditos destinaram-se a terceiros, não identificados nesse documento.

As manobras contábeis realizadas objetivaram acobertar os efetivos destinatários dos pagamentos sem a justificativa de sua causa. O montante é discriminado na planilha EMPRÉSTIMOS DA BIG FRANGO PARA JANDELLE EM 2005, fls. 1.279/1.286, e está sujeito ao IRRF na alíquota de 35%.

Qualificação da multa

Foi aplicada multa qualificada de 150%, em razão da realização de operações dissimuladas de empréstimos, valendo-se de uma empresa interligada, o que denota o seu intuito de impedir o conhecimento pelo Fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, configurando evidente intuito de fraude.

Impugnação

A ora Recorrente apresentou impugnação, em que traz os seguintes argumentos:.

Preliminarmente

O Fiscal efetuou o que chamou de “recomposição da conta caixa”, mediante a glosa de empréstimos efetuadas pela interligada Jandelle, a glosa do saldo de caixa de 2004, e outros que tais.

O autuante parte da seguinte premissa para fazer uma autuação esdrúxula e sem lógica alguma: se os valores transferidos pela Jandelle para o Big Frango foram em cheque, este, o Big Frango, deveria após dar entrada pela conta CAIXA-MATRIZ, depositar estes cheques no banco. Ou seja, para o autuante, a impugnante era obrigada a depositar tais valores no banco. Não poderia descontar tais cheques no banco ou com terceiros, ou endossá-los e efetuar pagamentos a terceiros e este, por sua vez, transferir tais cheques a outras pessoas, etc.

O autuante ingressou no ano de 2004 para glosar o saldo de caixa cujo direito de fiscalização já encontra-se decaído, por força do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

O contrato de mútuo entre a Jandelle e o contribuinte é de abertura de crédito em conta corrente, podendo os contratantes transferir numerários de uma para outra por depósito em conta-corrente bancária, quer mediante a entrega de cheque ou numerário, como se pode ver em suas cláusulas, bem como, em decorrência da compra de matéria-prima, quando o valor desta é considerado como empréstimo da vendedora, no caso a Agrícola Jandelle Ltda, para a compradora, impugnante.

A movimentação decorre do fato de que (a) a impugnante compra matéria-prima (vísceras, penas, etc.) da Agrícola Jandelle (matriz em Rolândia) e (b) após o seu processamento, revende este subproduto para a filial da Agrícola Jandelle em Araongas, que é a fábrica de ração do grupo.

Portanto, é perfeitamente possível que uma compra de matéria-prima resulte em empréstimo da Agrícola Jandelle Ltda para a impugnante e que esta tenha uma comercialização de seus produtos com a Agrícola Jandelle Ltda em torno de 98,53% de suas receitas, o que não é nada estranho. **Tanto isso é verdade que o próprio autuante constatou que do total das Duplicatas a Receber, no montante de R\$ 3.077.745,19, “o valor de R\$ 1.815.168,91 foi transferido para a conta de empréstimos com a interligada”.**

Os cheques emitidos pela Agrícola Jandelle eram endossados pela impugnante e poderiam ser (a) sacados no banco; (b) depositados; ou (c) destinados ao pagamento de suas contas (da impugnante). Sendo assim, se sacado e destinado o dinheiro ao atendimento de suas necessidades ou se destinado a pagamento de suas contas mediante endosso, ou mesmo se descontado com terceiros, ou, ainda, se emitidos diretamente pela Agrícola Jandelle Ltda para terceiros credores da impugnante, a mesma não poderia atender às exigências do Auditor-Fiscal de que todos os cheques recebidos fossem depositados em banco, o que é um verdadeiro absurdo, mormente em se tratando de empresas interligadas.

Verifica-se verdadeira invalidade dos lançamentos tomando-se por base a presunção pessoal sem base legal de “omissão de receitas” decorrente da “não aceitação pelo Fisco das entradas de caixa oriundas da Agrícola Jandelle Ltda”:

A atividade de lançamento é vinculada e regida pela estrita legalidade, logo, se a lei não estabelece que o Fiscal pode presumir algo como omissão de receitas, o Fiscal não poderá fazê-lo.

O autuante não faz menção de que a tributação tomou por base os suprimentos de caixa efetuados pela Jandelle em pagamento de empréstimo, lançando como enquadramento legal a “glosa de despesa de propaganda” (art. 249, II, do RIIU99) e “omissão de receita por falta de emissão de nota fiscal” não provada sequer por outros levantamentos (arts. 284/286 do RIR/99), limitando tal enquadramento aos arts. 251, 278/280, 283 e 288 do RIR/99.

O art. 282 do RIR/99, que trata da presunção de omissão de receitas em caso de suprimentos de caixa não comprovados pelo contribuinte, feitos por administradores, sócios, empresário individual ou acionista controlador, não pode ser aplicado ao caso da espécie, porque o suprimento foi feito por pessoa diversa das elencadas.

O autuante também não comprovou a falta de emissão de nota fiscal, não arbitrou a receita nem fez levantamento de produção.

Não poderia também se adequar à presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, porque os depósitos bancários sempre foram feitos em contas contabilizadas e, também, a soma dos depósitos (R\$ 7.331.695,46) é menor que a receita bruta contabilizada (R\$ 8.146.050,53).

Invalidade do lançamento de IRRF

Atualmente, nem os lucros distribuídos normalmente, nem aqueles considerados distribuídos e decorrentes de omissão de receita, estão sujeitos à tributação. Assim, o Fisco “achou uma brecha” para tributar tais valores como se fossem pagamentos não identificados, ou sem comprovação da origem, ou sem causa, por terem sido depositados em contas de terceiros sem indicação do destino.

A indicação do destino é obrigação do banco sacado ou deveria ter sido providenciada pelo banco recebedor do depósito ou pagador do saque em dinheiro, não pela impugnante. Ocorre que tal imposição está eivada de desvio de poder por dois motivos. O primeiro é que os beneficiários dos pagamentos podem ser a própria impugnante, vez que a maioria dos cheques estão endossados por ela mesma para saque e outros foram dados em

pagamentos diversos a fornecedores e o banco que não identificou tais cheques. De outra parte, a presunção legal é que, ocorrendo omissão de receitas em face dos suprimentos de caixa da Agrícola Jandelle Ltda, estes valores foram distribuídos aos sócios em sua totalidade, não importando o seu destino posterior. Supondo que tenha acontecido uma presunção de receitas, tais valores poderão ser distribuídos aos sócios ou a quem quer que seja por pertencerem aos sócios sem qualquer tributação, seja na fonte, seja na pessoa física dos sócios.

Invalidez da qualificação da multa

Necessária aplicação do art. 112 do CTN, *in dubio pro reo*.

A impugnante nunca se furtou ao encaminhamento de caudalosa documentação. Suas contas bancárias estão devidamente contabilizadas e foram abertas e vasculhadas. Quando muito, poderia se verificar uma impropriedade na contabilização dos fatos comerciais ao promover, a impugnante, diversos lançamentos de vendas efetuadas ou de pagamento de empréstimos (suprimentos) através da conta “caixa-matriz”.

Não se demonstrou a existência de dolo específico.

Quanto ao lançamento de IRRF, a multa também deve ser reduzida, pois o lançamento foi feito com base em presunção sem a demonstração do dolo específico.

Decisão da DRJ/CTA

Tomo a liberdade de aqui transcrever, importante trecho da decisão da DRJ/CTA:

“ 14. A prova direta da ocorrência de omissão de receitas que foi encontrada pode ser sintetizada no seguinte excerto' (conforme já relatado no item 2.4.4, “c”, supra):

Empréstimos recebidos em 2005 da interligada Jandelle, no valor de R\$ 2.218.966,78, os cheques emitidos pela interligada foram sacados na boca do caixa do Banco do Brasil, transformando-se em moeda corrente naquele ato, desta forma, não pode constituir recursos para a cobertura de depósitos bancários efetuados com cheques de terceiros, alheios ao relacionamento entre as interligadas.

15. O raciocínio é bastante simples: os cheques emitidos pela sua interligada, Agrícola Jandelle Ltda (Jandelle), e que são contabilizados como pagamentos a título de empréstimo realizado entre as empresas, foram sacados em espécie no caixa da instituição financeira, de maneira que não podem esses valores corresponderem aos valores que foram depositados na conta do contribuinte Big Frango.

16. 'Eis a prova direta' evocada pelo Auditor-Fiscal para a constatação de que houve omissão de receitas. De fato, não se trata de mera presunção. Comprovado o saque em espécie dos cheques emitidos a título de empréstimo, e simultaneamente demonstrado que os depósitos na conta corrente do contribuinte aconteceram por meio de cheques emitidos por terceiros, evidencia-se a omissão de receitas. Não prosperam as alegações feitas em contrário pelo contribuinte em sua impugnação, como será adiante visto em maior detalhe.

17. Diante da prova direta carreada aos autos, o lançamento adequado é feito por meio da adição à receita declarada pelo contribuinte a receita que foi por ele omitida e descoberta (e provada) pela fiscalização.

18. Acontece que o Auditor-Fiscal, a despeito de expressamente dizer que não fez o lançamento com base em saldo credor de caixa - e ter mesmo demonstrado as provas diretas que possui, determinou a base de cálculo do lançamento, isto é, o valor das receitas omitidas, por meio de uma recomposição do saldo da conta caixa, expurgando-se o que considerou como suprimento não comprovado (item 2.4.4, supra). Logo, o valor das receitas omitidas, no lançamento, não corresponde ao valor dos cheques emitidos pela coligada Jandelle, e que foram sacados "na boca do caixa", mas sim ao valor do saldo credor de caixa no final do período.

19. **Essa contradição torna imperioso que esta 1. Turma proceda ao ajuste do valor da base de cálculo do lançamento, para que seja adequada às fundamentações fática (motivo in concreto) e jurídica (base legal in abstracta) estabelecida pela autoridade autuante.**

20. E isso porque falece a esta autoridade julgadora competência para ajustar o fundamento fático e legal, de maneira a preservar o lançamento em seus valores, com base em omissão de receitas por presunção legal decorrente de saldo credor de caixa (art. 281, I, do RIR/99). Tal conduta significaria agravamento da exigência, que não pode ser feito pela autoridade julgadora. **Diante da contradição intrínseca ao lançamento, outra resposta não é admissível senão a adequação da base de cálculo à fundamentação do auto de infração, levando a novos valores de tributos e acessórios devidos.**

21. **Conforme o relatório e as planilhas, o valor dos cheques emitidos pela interligada somaram R\$ 1.939.466,78, devendo este ser o valor da omissão de receitas detectada, e não o valor considerado pelo lançamento, que foi R\$ 2.514.360,46."**

Assim, a DRJ/CTA, por unanimidade, considerou procedente em parte a impugnação, mantendo os seguintes valores: IRPJ, R\$ 502.779,76 (principal), R\$ 711.757,68 (multa) e R\$ 241.082,89 (juros de mora); CSLL, R\$ 194.909,75 (principal), R\$ 277.096,32 (multa) e R\$ 93.459,23 (juros de mora); COFINS, R\$ 94.800,60 (principal), R\$ 142.200,91 (multa) e R\$ 52.678,49 (juros de mora); PIS/PASEP, R\$ 20.581,71 (principal), R\$ 30.872,56 (multa) e R\$ 11.436,78 (juros de mora).

Recurso Voluntário

A contribuinte apresentou recurso voluntário informando que providenciou o pagamento relativo às despesas de propaganda e à provisão de férias, alega decadência dos lançamentos efetuados nos períodos de janeiro a abril de 2005 e ratifica os argumentos da Impugnação quanto aos demais pontos.

Além disso, traz aos autos, informação de que esta mesma questão foi discutida nos processos administrativos nº 11634.000733/2008-70 e 11634.001.057/2008-51,

em relação aos anos- calendário de 2003 e 2004, tendo obtido decisão favorável na 1. Turma da 3. Câmara.

Recurso de Ofício

Em razão do cancelamento de parte do débito pela DRJ/CTA, foi apresentado Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, Relator

O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos para a sua admissibilidade, merecendo ser apreciado.

Preliminar

Decadência

A Recorrente alega decadência dos tributos relacionados aos períodos de janeiro a abril de 2005, em razão da ciência do auto de infração ter ocorrido apenas em 25 de maio de 2010 e da norma aplicável ser aquela prevista no art. 150, § 4 do CTN.

A análise do prazo decadencial neste caso, relaciona-se diretamente à questão de mérito. Isso porque, a discussão gira em torno de possível omissão de receita por parte da Recorrente, obtida através de simulação de empréstimo, dentre outras questões.

Assim, caso no mérito, o entendimento seja no sentido de que não houve omissão de receitas, de fato, não há tributo devido.

Por outro lado, se a decisão de mérito for no sentido de que ocorreu omissão de receita, teríamos aplicação da regras contida no art. 173, inciso I do CTN.

Neste sentido, considerando o primeiro fato gerador em questão (janeiro de 2005), com a aplicação da regras do art. 173, inciso I do CTN, temos o início da contagem do prazo em janeiro de 2006 e fluência do prazo decadencial apenas em janeiro de 2011.

Desta forma, afasto a preliminar de decadência.

Mérito

Omissão de Receita

Em apertada síntese, a presente discussão se refere à suposta omissão de receita, identificada através de cheques depositados por empresa interligada – Agrícola Jandelle, a favor da Recorrente à título de empréstimo (segundo a Recorrente), e sacado por esta na boca do caixa.

A Fiscalização efetuou a recomposição do saldo de caixa da ora Recorrente e, conseqüentemente, apurou um saldo credor de caixa de R\$ 2.514.360,46 em razão da desconsideração da glosa de entradas de caixa decorrentes de empréstimo.

Não entendo que exista base legal que fundamente a presunção simples de que, afastada a origem dos recursos alegada pela Recorrente (empréstimos) por terem sido sacadas, esses (recursos) passariam a configurar receita omitida – não contabilizada.

Entendo ser uma presunção demasiadamente simples, sem força suficiente para servir como base para a tese de omissão de receita levantada pela Fiscalização.

Além disso, a decisão da DRJ, buscou "adequar a base de cálculo à fundamentação fática e jurídica", passando a tributar RS 1.939.466,78, que se refere ao valor dos cheques emitidos pela empresa Jandelle em favor da ora Recorrente, sob fundamento de que tais cheques, como foram descontados na boca do caixa, não eram suficiente para comprovar depósitos efetuados pela recorrente.

Tal adequação me pareceu confusa, isso porque, me pareceu ter ocorrido verdadeiro "lançamento complementar" pela DRJ, pois, é possível verificar no trabalho fiscalizatório que o próprio fiscal alega que os valores transferidos pela Jandelle em 2005 pelo contrato de mútuo, correspondiam a RS 2.283.966,78 e que só foram comprovados RS 387.500,00 e glosou como omissão de receita o valor de RS 1.896.466,78 em 2.005 que também foram excluídos das entradas de caixa.

De qualquer forma, a DRJ alterou a base de cálculo do lançamento, bem como, a respectiva fundamentação legal, visto que não estariam mais sendo exigidos os tributos mencionados com base em saldo credor de caixa.

Desta forma, a alteração do lançamento original em sua base imponible (apurada por presunção), só pode permanecer, se houver na lei a presunção levantada pelo fisco, como ocorre em relação ao saldo credor de caixa (art. 281, I do RIR/99); pagamentos a terceiros não registrados na contabilidade (art. 281, II do RIR/99); e passivo fictício (art. 281, III do RIR/99).

Temos, portanto, a ocorrência de inovação do lançamento e da fundamentação legal, não se tributa mais o saldo credor de caixa (art. 281, I do RIR/99) e sim, uma outra receita omitida, que carece de fundamentação legal.

Ora, a DRJ poderia ajustar o lançamento tão somente de forma benéfica ao contribuinte. Somente à autoridade fiscal e não à autoridade julgadora, caberia ajustar o lançamento de forma prejudicial ao contribuinte, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública e desde que observado o disposto no art. 146 do CTN, nas hipóteses do art. 149 do CTN ou quando verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência, inovação ou alteração da fundamentação legal.

Nestas situações, deverá ser lavrado novo auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar (no caso presente, isso não seria possível, em razão da ocorrência da decadência), devolvendo-se ao contribuinte o prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

Não pode a autoridade julgadora manter a exigência sob motivação diversa da constante no termo de verificação fiscal e o erro na capitulação legal ensejará, sempre, a nulidade do respectivo lançamento

Diante do sucintamente exposto acima e do conjunto de informações presentes nos autos, vejo como infundados e conseqüentemente indevidos, os lançamentos efetuados com base em presunção de omissão de receita.

Pagamentos a beneficiários não identificados

Entendeu a Fiscalização que teria se destinado a terceiros não identificados, os recursos relacionados ao contrato de mutuo celebrado com a empresa interligada Agrícola Jandelle.

Quanto a este ponto, fica claro que os valores que poderiam ser objeto de enquadramento como "Pagamentos a beneficiários não identificados", na realidade, seriam aqueles oriundos de cheques emitidos pela Agrícola Jandelle, nominais à ora Recorrente e por ela endossados, e não os emitidos pela Recorrente nominalmente à Agrícola Jandelle, a quem, por sua vez, coube proceder ao respectivo endosso.

Neste sentido, trago abaixo, trecho do acórdão n. 107- 07.380, de 16/10/2003, da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, constante do voto relator da decisão da DRJ/CTA:

“É fundamental que se conheça as sendas estreitas que motivam tais operações, em todos os seus contornos. Trata-se, evidentemente, de cheques emitidos pela recorrente, oriundos de conta bancária devidamente contabilizado, sem quaisquer reparos opostos laborados pelo autuante. Estamos, pois, diante de conta bancária submissa a conciliação, não infirmada, sendo, pois, inadmissível concluir, sem provas, que os cheques emitia'os serviram para pagar contas ou transferir de forma autônoma, e sem contrapartida, recursos a terceiros. Essa conclusão fixaria, na outra ponta, a inferência de que o caixa dois estaria na conta banco contabilizado, fato que surpreenderia o mais cético dos analistas.”

Assim, não tendo sido adotado o procedimento correto pela Fiscalização, o lançamento se apresenta improcedente.

Aplicação da multa qualificada de 150%

Não me parece acertada a aplicação da multa majorada no presente lançamento.

Isso porque, segundo trecho acima destacado da decisão da DRJ, a qual adoto integralmente, o valor das receitas omitidas no lançamento, não corresponde ao valor dos cheques emitidos pela Jandelle, e que foram sacados "na boca do caixa", mas sim ao valor do saldo credor de caixa no final do período.

Neste sentido, estamos diante de verdadeiro lançamento por presunção legal de omissão de receita em face da existência de saldo credor de caixa no final do período.

A jurisprudência deste Conselho já se consolidou no sentido de que a qualificação da multa de ofício deve ter por base o evidente intuito de fraude, que não se caracteriza com a espécie "omissão de receita", pura e simples.

Partindo desta premissa, deve ser aplicada a Súmula CARF n. 25, que assim dispõe:

“Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária à comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Portaria - CARF nº 49/2010).”

Recurso de Ofício

Pelos motivos já exposto nos itens acima, julgo acertada a decisão da DRJ/CTA no tangente à parte cancelada do lançamento, sendo, portanto, improcedente o Recurso de Ofício apresentado.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, REJEITO a Preliminar de Decadência para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, bem como, CONHEÇO do Recurso de Ofício para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(Assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado