



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.724918/2016-43
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-004.017 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrentes COMPANHIA BRASILEIRA DE MULTIMÍDIA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. DEVIDA CONSTATAÇÃO DE OCORRÊNCIA DAS HIPÓTESES LEGAIS. PASSIVO COM EXIGIBILIDADE NÃO COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE CONJUNTO PROBATÓRIO HÁBIL. MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA.

Diante da legítima constatação de omissão de receitas tributáveis, dentre da verificação concreta da ocorrência de suas hipóteses legais cabe ao contribuinte o ônus da prova da insubsistência da infração. As alegações do contribuinte devem ser cabalmente comprovadas através de meio hábil, com teor diretamente relacionado aos créditos constituídos.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO COM EXIGIBILIDADE NÃO COMPROVADA. LANÇAMENTO DE IOF NO MESMO PERÍODO. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE ENTRE OS FATOS COLHIDOS. MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA.

A premissa para o debate da impossibilidade de que as mesmas obrigações e eventos financeiros possam, simultaneamente, dar margem à presunção de omissão de receitas, pela constatação de passivo com exigência não comprovada, e ao *fato gerador* de IOF é a completa identidade factual. Comprovado não se tratar dos mesmos fatos registrados e colhidos pelos Fisco, deve ser afastada tal arguição.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. CONSUNÇÃO. DUPLA PENALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É cabível a cobrança de multa isolada referente a estimativas mensais do período colhido quando, no mesmo lançamento, já é aplicada a multa de ofício. Fatos gerados após ano-calendário de 2007, torna-se inaplicável a súmula CARF nº 105.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) negar provimento ao recurso de ofício; i.ii) não conhecer da alegação da recorrente relativamente às

despesas glosadas e, na parte conhecida, em relação ao mérito, negar provimento ao recurso voluntário; ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação à imposição da multa isolada, vencidos o Relator e os Conselheiros Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Paula Santos de Abreu e André Severo Chaves (suplente convocado) que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor em relação à matéria em que vencido o Relator, o Conselheiro Marco Rogério Borges.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Relator

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, André Severo Chaves (suplente convocado), Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente a conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário (fls. 1778 a 1842), interpostos contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro/RJ (fls. 1709 a 1741) que manteve parcialmente as Autuações sofridas pela Contribuinte (fls. 619 a 661 - TVF fls. 536 a 556), acatando parte das alegações e comprovações da Impugnação apresentada (fls. 667 a 1594).

O processo versa sobre exações de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes ao ano-calendário de 2012, acompanhadas de multa ofício (75%) e multas isoladas pela ausência de recolhimento de estimativas, lavrada em face da empresa COMPANHIA BRASILEIRA DE MULTIMÍDIA, em razão desta ser **sucessora** da empresa Fiscalizada, BRASILLOG COMÉRCIO DE JORNAIS E REVISTAS LTDA, conforme esclarecido no início do TVF:

1. O presente Procedimento Fiscal dá-se em cumprimento, inicialmente, ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF n.º 0710800-2014-00498, cujo Sujeito Passivo era BRASILLOG COMÉRCIO DE JORNAIS E REVISTAS LTDA., inscrito no CNPJ nº 08.545.291/0001-05.

1.1. A empresa BRASILLOG COMÉRCIO DE JORNAIS E REVISTAS LTDA. fora sucedida por COMPANHIA BRASILEIRA DE MULTIMÍDIA - CBM, inscrita no CNPJ nº 04.216.634/0001-37, cujo TDPF é 0710.800-2015-00019, na qual serão lançados os Tributos devidos pela Sucédida, apenas. (fl. 535)

As acusações fiscais que sustentam as Autuações são de *omissão de receitas*, presumida com base em verificação de *passivo com exigibilidade não comprovada*, conforme previsto no art. 281, inciso III, do RIR/99, referente a obrigações de *contrato de conta-corrente* entre a Contribuinte e a suas coligadas, bem como a de *despesas financeiras não comprovadas*.

Assim foram relatadas as infrações e fundamentado o lançamento de ofício:

PASSIVO FICTÍCIO – IRPJ e REFLEXOS 31. Conforme dito acima, a empresa fora Intimada e Reintimada, assim como dada a possibilidade de Complementar a Documentação referente a ORIGEM OU CAUSA dos montantes escriturados no Passivo Exigível a Longo Prazo (Passivo Não Circulante - Código da Conta 88 – PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO).

*31.1. Apresentou Recibos onde ACÁCIA PARTICIPAÇÕES, por conta e ordem de COMPANHIA BRASILEIRA DE MULTIMÍDIA, efetua pagamentos de **despesas diversas** desta BRASILLOG COMÉRCIO DE JORNAIS E REVISTAS LTDA. (Grifos Nossos)*

*32. O Termo de Intimação Fiscal nº 6 esclareceu que a manutenção no Passivo de Obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada autoriza **presunção de omissão no registro de Receita**, ressalvada ao Fiscalizado a prova de*

improcedência da presunção, nos termos do Artigo 281 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/1999.

33. Intimada a empresa de forma reiterada, a mesma não logrou êxito em comprovar os montantes escriturados na Conta Contábil – 92 – EDITORA JB S/A, constante no Passivo Exigível a Longo Prazo, por não apresentar quaisquer elementos comprobatórios dos fatos Contábeis, objeto das Intimações Fiscais nº 4, 5 e 6, em questão.

34. A instituição de uma presunção pela lei tributária transfere ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não aconteceu em seu caso particular.

*35. Portanto, o dever de comprovar a obrigação mantida no passivo **permanece**, mesmo tendo ela sido registrada em período já decaído, sob pena de não se poder aplicar a presunção legal ao passivo de longo prazo.*

*36. Por se tratar de inversão do ônus da prova, remete-se ao Contribuinte, portanto, o dever de comprovar a origem do passivo questionado, não cabendo à fiscalização descobrir **quando e de onde** vieram tais valores, pois se fora para a Fiscalização perquirir as origens destes valores, então a Presunção Legal não seria suficiente para o Lançamento Tributário, o que distorceria esse Instituto.*

37. A título de exemplo, supondo o caso de 75 % (setenta e cinco por cento) do total do Passivo não comprovado tenha sido formado no Ano Calendário 2012, objeto deste Procedimento Fiscal e os outros 25 % (vinte e cinco por cento) de Anos Calendários anteriores, a Lei não dispõe que a Presunção de Passivo Não Comprovado só se aplica ao Passivo formado no ano corrente, está, portanto, implícito à tal Presunção Legal.

38. E assim, se os fatos contábeis não foram suficientes para comprovar a obrigação, porque o seriam suficientes para determinar com precisão a data do ingresso dos recursos no patrimônio da empresa.

39. Caso o Fiscalizado desejasse tal comprovação, apresentar-se-iam os Extratos Bancários concomitantemente com sua documentação de lastro, conforme objeto de reiteradas Intimações. Não há certeza das datas contabilizadas se não há a apresentação destes ingressos por meio dos referidos Extratos, acompanhados de documentação de suporte.

40. Foram dadas oportunidades para o Fiscalizado COMPLEMENTAR a documentação, caso desejasse, preferindo este salientar-se, repito.

41. Assim sendo e esgotados todos os prazos estabelecidos nos respectivos termos, o sujeito passivo não apresentou qualquer documentação comprobatória, hábil e idônea, da existência dos saldos e dos lançamentos contábeis efetuados nas contas do Passivo Exigível a Longo Prazo, caracterizando, de acordo com o inciso III do artigo 281 do RIR/99, Presunção de Omissão de Receita.

42. Em anexo a esse Relatório, elabora-se, com base nos arquivos contábeis digitais obtidos do SPED, a apuração feita nas contas indicadas, correspondendo aos saldos das Contas à data de 01/01/2012 e de 31/12/2012, considerando-se, diante do exposto, o saldo final de 2011 e/ou inicial de 2012. (fls. 542 a 544)

(...)

DESPESAS NÃO COMPROVADAS 48. Intimada a empresa, por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal, a apresentar:

Contratos de Mútuo das Contas do Grupo EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS – 02.01.04 – Conta 02.01.04.01.01 – “Bic Banco mútuo Parc 10628191 (INEWS).

49. Em resposta, a empresa apresentou documentação (Cédula de Crédito Bancário) emitida em 07/07/2009. Em tal documento, não há nenhuma referência à Fiscalizada.

49.1. Os Partícipes da referida documentação são:

49.1.1. Banco - Banco BIC;

49.1.2. Cliente - INEWS COM. DE JORNASI VER. E PERIODICOS LTDA.

49.1.3. Cedente Fiduciante - INEWS COM. DE JORNASI VER. E PERIODICOS LTDA.

49.1.4. Fiel Depositário – Ângela Maria Pereira Moreira.

50. No intuito de se dar mais uma oportunidade de a empresa elucidar os Fatos Contábeis em questão, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 15, nos seguintes termos:

Apresentar documentação hábil e idônea acerca da Conta Contábil 807 - – BIC BANCO MUTUO PARC 10628191 (INEWS) e 207 – DESPESAS FINANCEIRAS, conforme tabelas abaixo.

Apresentar a aplicação dos recursos provenientes dos empréstimos obtidos, classificados no Passivo Circulante – Empréstimos e Financiamentos – Conta Contábil – 82.

Aberta a Conta Contábil acima (807), no mês de janeiro de 2012.

Despesas Financeiras originadas pela Conta Contábil 807.

50.1. A título de amostragem, foi, dessa forma, analisada a Conta Contábil 807 – Bic Banco Mútuo (item 1.1). Em seguida, essa Conta foi examinada, especificamente, em 16 de janeiro de 2012, onde consta o montante de R\$ 25.220,84 (Juros Acordo Bic Banco – item 1.2), e no item 1.3 do susomencionado TIF, foi apresentada a Conta 207 – Despesas Financeiras, onde no mesmo dia fora contabilizado o mesmo montante de R\$ 25.220,84 com o mesmo histórico (Juros Acordo Bic Banco).

50.2. Em resposta, a empresa, mais uma vez, juntou xerocópia, sem qualquer assinatura, onde “encaminha” extrato de Contrato nº 00010628191, referente ao empréstimo Bic Banco.

50.2.1. Acontece que, como dito, o documento, além de ser xerocopiado, não tem nenhuma assinatura e não traz nenhum elemento que elucida os fatos indagados pela Fiscalização.

50.2.2. Tal documento não faz menção sequer à Fiscalizada, isto é, não comprova tais Despesas.

51. Expandindo-se a referida Conta Contábil e diante do não esclarecimento e após intimado por duas vezes, nesse objeto, foram adicionadas ao Lucro os Montantes escriturados na Conta Contábil – 207 – Despesas Financeiras. (fls. 554 e 555)

Intimada do lançamento de ofício, a ora Recorrente apresentou regularmente Impugnação, questionando todas as matérias tratadas, alegando, em suma:

Preliminarmente – Aplicação de Penalidade Isolada e Exigência de Crédito Tributário por meio de um Único Auto de Infração a) Conforme o artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, que determina que a aplicação de penalidade isolada e a exigência do crédito tributário sejam formalizados em autos de infração separados, distintos para cada tributo ou penalidade, ou seja, veda que em um mesmo auto de infração sejam lançados o tributo devido e a penalidade isolada;

b) Tal vedação foi ignorada pelos respectivos autos de infração de IRPJ e de CSLL;

Preliminarmente – Motivação Deficiente a) Embora se trate de lançamento fundamentado em presunção legal, deve-se lembrar que as presunções legais instituídas no interesse da fiscalização não a dispensam de produção de qualquer tipo de prova;

b) Deve haver necessidade de prova do fato indiciário;

c) Conforme se observa do Relatório Fiscal, a interessada, intimada a demonstrar documentalmente a origem e a causa de transações das quais decorrem obrigações perante as empresas ligadas Companhia Brasileira de Multimídia (CBM), Editora Rio S/A (atual denominação da Editora JB) e Casa Brasil Empreendimentos Culturais e Editoriais Ltda., escrituradas em seu passivo, apresentou os anexos recibos, que atestam o recebimento, pela interessada, de valores provenientes das empresas Acácia Participações Ltda. e Alberta Empreendimentos Ltda. por conta e ordem das empresas CBM, Editora JB e Casa Brasil;

d) O Fisco, sem realizar qualquer investigação relevante ou conclusiva, mesmo diante da prova da causa e da origem das obrigações, classificou-as como “passivo fictício”, com fundamento na circunstância de que a impugnante não logrou apresentar documentos referentes à relação jurídica entre as empresas que disponibilizaram recursos (Acácia e Alberta) e as empresas ligadas credoras das obrigações (CBM, Editora JB e Casa Brasil), por meio do qual os recursos foram disponibilizados à impugnante, no intuito de suprir a deficiência da motivação do lançamento pretendido por meio da imposição à impugnante do descabido ônus da prova da existência das relações jurídicas que não integram e que sequer são relevantes para a configuração da exigibilidade das obrigações em questão;

e) O Fisco desconsiderou a existência dos adiantamentos para futuro aumento de capital contabilizados e do contrato de conta-corrente apresentado, sem que houvesse qualquer indício relevante que justificasse duvidar da validade destes contratos, contrariando o entendimento da jurisprudência;

f) Do ponto de vista dos requisitos formais os autos de infração são nulos, haja vista que, ao deixarem de oferecer qualquer prova do fato que os fundamenta (inexigibilidade das obrigações), violaram o princípio constitucional da motivação e ofenderam a literal disposição do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972;

g) Deve haver respaldo no Princípio da Verdade Material;

h) No caso das presunções deve haver aplicação do artigo 112 do CTN (aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte);

Do Mérito Comprovação Documental da Exigibilidade das Obrigações a) A interessada esclareceu ao fisco que a maior parte do passivo perante a CBM corresponde a Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital realizados por essa empresa, tal como registrado na contabilidade;

b) Sobre essa conta a legislação não estabelece qualquer requisito formal para a validade deste negócio jurídico, sequer sendo necessária a celebração do contrato escrito, valendo, então, a contabilidade;

c) Anexou ainda a interessada, ao longo da fiscalização, o contrato de conta-corrente firmado entre ela e empresas do grupo, entre as quais a CBM, a Editora JB e a Casa Brasil, credoras das obrigações, cuja existência foi questionada pela fiscalização, esclarecendo, dessa forma, que as referidas obrigações são decorrentes da disponibilização de recursos financeiros à impugnante através de operações realizadas ao abrigo do contrato de conta-corrente;

d) Veja-se que o passivo da impugnante perante a CBM se divide entre aquele originado dos Futuros Aumentos de Capital e o decorrente do contrato de conta-corrente;

e) Anexou ainda para fortalecer a prova da origem das obrigações os recibos das referidas transações, que registram o recebimento dos recursos de Acácia Participações Ltda. e Alberta Empreendimentos Ltda. por conta e ordem de CBM, Editora JB e Casa Brasil;

f) Apresenta novos recibos e uma amostra significativa dos comprovantes bancários das transações pertinentes;

g) É abusiva e arbitrária a exigência de apresentação de documentos relativos a relações jurídicas travadas por terceiros, a qual a impugnante é alheia, uma vez que extrapola o escopo da fiscalização que resultou na lavratura das autuações impugnadas, que abrange apenas a impugnante e considerando que os termos dessas eventuais relações jurídicas entre Acácia/Alberta e CBM, Editora JB e Casa Brasil em nada interferem na obrigação da impugnante de reconhecimento do passivo, cumprida com suporte em documentação hábil e em observância às normas aplicáveis;

h) Os documentos apresentados estão dentro da aceitação das normas contábeis norteadoras, sendo hábeis e suficientes para a demonstração da disponibilização de recursos por CBM, Editora JB e Casa Brasil à impugnante, de acordo com os usos e costumes;

i) Não foi apontado vício que desconsiderasse os negócios jurídicos realizados, tendo sido ilegalmente presumida a inexigibilidade das obrigações destes decorrentes, com vistas a fundamentar a presunção de omissão de receita;

Erro no aspecto temporal do lançamento: Tributação de passivo não comprovado em momento posterior à sua formação a) A partir da constatação de que foi tributado como receita omitida o saldo inicial das contas que registram os passivos no momento inicial do período de apuração, não resta dúvida quanto ao fato de que foi presumida, em face da “insatisfatória” comprovação das obrigações a omissão de receitas em ano-calendário posterior àquele em que o lançamento contábil das obrigações foi efetuado;

b) As autuações desrespeitam o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário de forma a ofender o entendimento unânime na jurisprudência do CARF, segundo o qual a aplicação da presunção legal em exame deve vir acompanhada da prova de que o passivo não comprovado teria se formado no período de apuração autuado;

c) Houve, então, erro no aspecto temporal do lançamento correspondente à tributação de passivos não comprovados em momento posterior à sua formação, o que é facilmente verificável diante do saldo inicial das contas relativas aos passivos no exercício social fiscalizado, do qual decorre a improcedência dos autos de infração impugnados;

Comprovação Documental das Despesas Glosadas a) Foram glosadas todas as despesas financeiras escrituradas na conta contábil 207, que abrangia tanto os juros de empréstimo tomado junto ao Banco BIC pela empresa INEWS Comércio de Jornais Revistas e Periódicos Ltda., posteriormente incorporada pela Brasilog, quanto encargos moratórios de obrigações tributárias e juros de parcelamento de tributos;

b) Nesse sentido, cabe observar a anexa planilha demonstrativa dos encargos moratórios de obrigações tributárias e juros de parcelamento de tributos incorridos no período, que comprova a efetividade de parte das despesas registradas na conta 207 e glosadas pelo Fisco, acompanhada dos DARFs anexos relativos a estas despesas;

c) Quanto aos juros do empréstimo tomado junto ao Banco BIC, considerado não comprovado pelo Fisco, cumpre apresentar a cédula de crédito bancário e o anexo extrato de contrato, bem como planilha e comprovantes de pagamentos das parcelas que comprovam de forma inquestionável a contratação do empréstimo em questão e a efetividade das despesas financeiras deste decorrentes incorridas ao longo do período objeto das autuações impugnadas;

Prejuízo Fiscal e Base Negativa da CSLL a) Os montantes de prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL de períodos anteriores registrados na apuração da impugnante são superiores aos valores considerados para compensação pelos autos de infração impugnados, conforme a planilha anexa;

b) Dessa forma, na remota possibilidade de que se conclua haver algum valor a lançar a desfavor da impugnante, impõe-se que sejam reconhecidos e compensados os montantes de prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL de períodos anteriores registrados na planilha anexa;

Aplicação Concomitante de Multa de Ofício e Multa Isolada de Estimativa a) A cumulação das penalidades é absolutamente indevida, haja vista que as duas condutas (falta de recolhimento na antecipação e no ajuste), embora distintas, estão materialmente ligadas, já que o cálculo do valor estimado repercute na apuração do ajuste ao final do período;

b) Dessa forma, o dever de antecipar só existe antes do encerramento do período de apuração, de forma que somente até este momento é que seu descumprimento pode ser alcançado pela penalização. Após o encerramento do período, existe somente o dever de apurar e pagar o tributo devido no ajuste, sendo punível apenas o descumprimento desta obrigação;

c) A aplicação das duas multas penaliza duplamente o contribuinte;

PIS/COFINS – Aplicação das Alíquotas do Regime Não-Cumulativo a) Praticamente todas as receitas da impugnante estão sujeitas à sistemática cumulativa;

b) Ainda que se admita a indevida presunção de omissão de receitas, deve-se ao menos reconhecer a necessidade de aplicação das alíquotas de 0,65% e 3%, próprias do regime cumulativo (edição e comercialização de jornais e periódicos), pois as principais atividades desempenhadas pela impugnante estão sujeitas ao referido regime;

Requer, por fim, a conversão do julgamento em diligência, para que se verifique a exatidão dos fatos alegados na impugnação, em especial para que se apure que as obrigações, cuja suposta inexigibilidade fundamenta as autuações impugnadas foi registrada no passivo em momento anterior ao período fiscalizado, já abrangido pela decadência, bem como, se for o caso, que a atividade preponderante da impugnante esteja sujeita ao regime cumulativo do PIS e da COFINS. (Relatório DRJ - fls. 1717 a 1722)

Ato contínuo, o processo foi encaminhado à 4ª Turma de Julgamento da DRJ/RJO, que julgou parcialmente procedente o lançamento, acatando as alegações da defesa oposta quanto a incongruência temporal, reconhecendo a impossibilidade de se incluir na base de cálculo do lançamento valores escriturados no passivo anteriormente ao ano-calendário de 2012, assim como entendeu procedente a comprovação da efetiva ocorrência de parte das despesas glosadas.

Confira-se a ementa daquele Julgado *a quo*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2012 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Deixa de se declarar a nulidade do auto de infração quando sua confecção encontra-se perfeita e dentro das exigências legais.

REUNIÃO DE AUTOS DE INFRAÇÃO EM UM MESMO PROCESSO. POSSIBILIDADE. ARTIGO 9º, §1º, DO DECRETO Nº 70.235/1972.

O §1º do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972 autoriza expressamente a reunião em um mesmo processo de autos de infração e notificações de lançamento formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. Mais que isso, a formalização do auto de infração de IRPJ com a penalidade isolada proveniente dos mesmos elementos de prova faz com que se ratifique inexistir qualquer prejuízo à defesa do sujeito passivo.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

O ato diligencial tem por característica o desvendar da verdade, não podendo ser usado como instrumento procrastinatório que desse amparo tanto ao fisco quanto ao interessado no adiamento da produção da prova a que deveriam produzir. A simples juntada de documentos no processo não tem o condão de desencadear processo de diligência, que tem seu escopo direcionado para a elucidação dos fatos, buscando a verdade material.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2012 OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. OBRIGAÇÕES INCOMPROVADAS. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO.

Os valores lançados de ofício, sustentados no fato de que constam no passivo obrigações não comprovadas, deverão ser mantidos no caso de o sujeito passivo, a quem incumbe o ônus de afastar a imputação, através de elementos probantes concretos e incontestes, deixar de fazê-lo de forma afastar “in totum” a presunção legal invocada pelo fisco.

MULTA PROPORCIONAL NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA COM MULTA ISOLADA.

Nada impede seja exigido concomitantemente com a multa de ofício a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, já que a interessada à época, em face das infrações constatadas, deixou de recolher os respectivos valores, conduta, portanto, típica, subsumida à norma legal constante no artigo 44, inciso II, alínea b da Lei nº 9.430/1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2012 OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A Lei n.º 9.430/1996 autoriza a presunção de omissão de receitas a partir da manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada pelo contribuinte regularmente intimado para tal.

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL.

No caso de omissão de receitas por presunção legal, em sendo impossível determinar qual, especificamente, teria sido a receita omitida, devem ser aplicadas as alíquotas tal qual o instrumento de lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2012 OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A Lei n.º 9.430/1996 autoriza a presunção de omissão de receitas a partir da manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada pelo contribuinte regularmente intimado para tal.

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL.

No caso de omissão de receitas por presunção legal, em sendo impossível determinar qual, especificamente, teria sido a receita omitida, incabível se torna aplicar as alíquotas cumulativas conforme as respectivas atividades.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em face do valor do cancelamento procedido, ficou registrado em tal r. decisório a interposição de Recurso de Ofício.

Não houve a apresentação de razões por parte da Fazenda Nacional.

Diante de tal revés parcial, a Contribuinte apresentou Recursos Voluntário (fls. 1778 a 1842), em suma, reiterando suas alegações de defesa já trazidas nos autos, bem como apontando, especificamente, as razões de reforma do v. Acórdão recorrido.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

Incluído o processo na pauta de julgamentos de abril de 2018 dessa C. 2ª Turma Ordinária, por votação unânime, foi prolatada a Resolução nº 1402-000.572 (fls. 1862 a 1886), na qual, em face da comprovação da existência de Auto de Infração de IOF referente a circulação financeira entre as empresas do grupo, do mesmo ano-calendário de 2012, determinou-se à Unidade Local que procedesse à seguinte diligência:

*Assim, havendo agora comprovação da existência de tal exação de IOF (considerando a presunção de legitimidade dos Atos da Administração Pública tributária), entende este Conselheiro ser necessária a comprovação cabal de identidade entre os **fatos jurídicos** colhidos na presente Autuação e naquela outra de IOF, sua quantificação, precisando e confirmando a sua coincidência - já suportada por fortes indícios acostados aos autos.*

Diante de todo o exposto, resolve-se por determinar a realização de diligência, para que a D. Unidade Local de fiscalização, considerando o teor do Parecer COSIT nº 02/2018:

- 1) acoste aos presentes autos cópias integrais do Processo Administrativo nº 12448.729.679/2016-18;*
- 2) analise, comparativamente, as Autuações (a presente e aquela de IOF), visando confirmar a existência de identidade (coincidência) entre os fatos colhidos no presente lançamento de ofício, referentes aos registros contábeis nas contas do passivo descritas no TVF, com as transações e transferências que, no Processo Administrativo nº 12448.729.679/2016-18, foram apontadas como fatos geradores do IOF exigido;*
- 3) Elaborar Relatório conclusivo, detalhado e fundamentado, demonstrando e explicando se existe identidade total, parcial ou nenhuma entre os fatos, obrigações e transação colhidas em ambos os lançamentos de ofício.*
- 4) Deverá ser dada ciência à Contribuinte do Relatório elaborado, com a abertura do devido prazo legal para manifestação, antes do retorno dos autos para julgamento.*

Devidamente encaminhados os autos à Unidade Local, a Autoridade Fiscal relata procedeu à tentativa de intimação da Sucessora da Recorrente e outras empresas do grupo econômico, que restaram infrutíferas. Posteriormente, procedeu-se a edital eletrônico (vide fls. 1905 a 1906).

Posteriormente, com base na documentação disponível, o Auditor Fiscal responsável aos todos os trabalhos determinados na r. Resolução nº 1402-000.572, culminado na elaboração do Relatório fiscal de fls. 1907 a 1908.

Conforme determinado, foi procedida a intimação da Contribuinte de tal Relatório, que apresentou a Manifestação de fls. 2011 a 2019, afirmando que confirma-se posição contraditória da Autoridade Fiscal, acatando documentação de mesma natureza para

fundamentar o lançamento de IOF e, ao mesmo, tempo, rejeitando-as em relação à comprovação de exigibilidade do passivo.

Ainda, como determinado por esta C. 2ª Turma Ordinária, foram acostadas cópias do auto do Processo Administrativo nº 12448-725.311/2016-81 (fls. 2023 a 2307).

Posteriormente, os autos retornaram a este E. CARF, sendo redistribuídos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Reitere-se que o Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

O Recurso de Ofício atende às hipóteses de cabimento trazidas na Portaria MF nº 63/2017.

Tendo em vista que o presente feito foi objeto da Resolução nº 1402-000.572, em abril de 2018, oportunidade processual em que este Conselheiro registrou em seu voto a análise da matéria jurídica envolvida, os pontos controversos e, inclusive, seu convencimento sobre parte do tema - necessário para a resolução da demanda - será reproduzido a seguir trecho de seus termos, integrando a presente decisão.

“Recurso Voluntário

Preliminarmente, a Recorrente alega que do art. 9 do Decreto nº 70.235/72 poderia se extrair regra que exigiria que a multa isolada, aplicada pela falta de recolhimento de estimativas, e o lançamento de ofício principal, referente ao tributo sob exigência, deveriam ser formalizados e processados em processos administrativos distintos.

Afirma que a junção da multa isolada com a exigência do tributo devido, como feito na autuação objeto deste feito administrativo, trazem prejuízos ao pleno exercício da defesa, além de não atenderem aos requisitos formais estabelecidos pela legislação em vigor, o que ensejaria a nulidade do lançamento de ofício.

Esclarecendo, inclusive para evitar dúvidas e indução a erro dos membros desse N. Colegiado, não se questiona nesse tópico a cumulação de multa isolada com a multa de ofício.

Quanto à existência de suposta vedação de se formalizar e processar tal penalidade autônoma e a exigência do tributo, não assiste razão à Recorrente.

A dicção do art. 9 do Decreto nº 70.235/72¹ não carrega tal exigência condicionante da validade das Autuações lavradas pelo Fisco. Dentro da lógica interpretativa apresentada pela Contribuinte, defende-se - sob pena de nulidade - que a multa de ofício também deve ser processada de forma apartada ao tributo constituído, o que reforça a improcedência de tal argumento.

Uma vez que as penalidades e a exigência do principal decorrem precisamente da mesma investigação fiscalizatória, das mesmas constatações e provas colhidas pela Autoridade fiscal, apresentando-se a subsunção dos mesmo fatos e circunstâncias aos dispositivos legais que fundamentam tanto a exação como a sanção em comento, correta e justificada a formalização conjunta.

Atualmente, tal procedimento é notoriamente comum e regular no contencioso administrativo federal.

Inclusive, a reunião de imposições ao contribuinte arrimadas em conjunto fático-probatório idêntico garante coerência e higidez jurisdicional, prevenindo anacronismos nos julgamentos das mesmas matérias. Nesse sentido, em caso em que a multa isolada fora formalizada em expediente distinto e autônomo àquele que trazia a exigência do tributo supostamente inadimplido, está C. 2ª Turma Ordinária entendeu pela necessidade reunião dos processos, considerando a relação de prejudicialidade entre as causas. Confirma-se o Acórdão nº 1402-002.825, de relatoria deste mesmo Conselheiro, publicado em 27/02/2018:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004

MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA CSLL. ALTERAÇÃO BASE DE CÁLCULO. INFRAÇÃO PRINCIPAL DDL. OBJETO DE OUTRO FEITO. CONEXÃO. PREJUDICIALIDADE. IMPERIOSIDADE DO MESMO DESFECHO EM MESMA INSTÂNCIA. REUNIÃO PROCESSUAL. O Auto de Infração referente a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa, exclusivamente constatado em razão de lançamento de ofício fundamentado em outra infração que deu ensejo à alteração das bases de cálculo do período correspondente, não deve ser processado e julgado de forma autônoma e desvinculada da Autuação principal.

Se formalizadas tais exigências em processos diferentes, tendo em vista que a fundamentação para a aplicação da multa isolada em questão depende prévia e diretamente da procedência da infração principal que motivou a alteração das bases de cálculo, existe clara relação de conexão por prejudicialidade entre os feitos.

¹ Art. 9 A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Sob pena de anacronismo jurisdicional e incongruência lógica, quando cancelado o lançamento de ofício principal deve ser aplicado à exigência da multa isolada o mesmo desfecho, na mesma instância de julgamento, assim como promovida a reunião dos processos, sendo medida de higidez e racionalidade processual.

Posto isso, afasta-se tal alegação preliminar de nulidade.

Ainda, alega a Recorrente nulidade o próprio v. Acórdão da DRJ a quo, por supostamente ter deixado de apreciar parte da matéria alegada em Impugnação.

Nesse sentido, afirma-se que as Autoridades Julgadoras não enfrentaram a preliminar de “motivação deficiente”, levantada pela Recorrente em sua Impugnação. Tal omissão, sem a menor dúvida, causaria a nulidade do v. Acórdão recorrido, tendo em vista que a DRJ deveria enfrentar todos os argumentos expostos pela Recorrente em sua impugnação.

Primeiro, deve-se esclarecer que o convencimento motivado é livre, desde que devidamente fundamentado, muitas vezes culminando na superação e no prejuízo do confronto de determinados pontos alegados pelo reconhecimento de procedência de outros, referentes à mesma matéria, considerada individualmente sob uma ótica processual.

Assim, analisando os termos do v. Acórdão, observa-se que este, objetiva e expressamente, decidiu sobre o tema e registrou seu entendimento pela plena regularidade e validade das Autuações, na forma como lavradas:

Alega a interessada que seu direito de defesa foi cerceado, em face de o fisco utilizar-se de pressupostos subjetivos para imputar-lhe a infração, não fundamentando quais seriam efetivamente as bases da autuação.

(...)

Cumprе ressaltar que o ato de lançamento, quanto aos aspectos formais, encontra-se correto, já que o fisco no bojo dos autos de infração trouxe todos os dispositivos legais infringidos e no relatório fiscal as razões pelas quais entendeu ter havido a infração.

(...)

Nestas condições, devem ser REJEITADAS as arguições de nulidade suscitadas pela interessada no presente lançamento. (fls. 1723 a 1725)

Posto isso, deve ser afastada tal alegação de nulidade do v. Acórdão.

Registre-se aqui que a Recorrente traz a mesma alegação ao conhecimento dessa C. Turma. Analisando seus argumentos, há de concordar plenamente com o v. Acórdão da DRJ, nos termos de seus fundamentos.

Está claro no TVF e nos Autos de Infração a matéria tributada, a sua quantificação, os sujeitos passivos, os fatos e as condutas infracionais imputadas à Contribuinte, bem como os dispositivos legais aplicáveis.

Comprovando o alegado e já afastando a verificação da ocorrência de qualquer cerceamento de direito postulatório, a Contribuinte foi capaz de apresentar defesas extensas, munidas de documentação probatória, combatendo todo o conteúdo acusatório do lançamento de ofício, inclusive sendo cancelada grande monta da exação pela Instância anterior.

A procedência jurídica dos fundamentos utilizados pela Fiscalização nas Autuações não se confunde com a sua validade, à luz do art. 142 do CTN.

Nessa esteira, se a Fiscalização supostamente não observou ou considerou fatos e documentos contrários à presunção aplicada, a análise do conteúdo probatório destes, em favor do direito do contribuinte, faz parte do julgamento meritório de procedência da exação, em ambiente contencioso.

Diante disso, afasta-se, igualmente, essa alegação de nulidade do lançamento de ofício.

Sobre a necessidade de realização de diligência, relata a Recorrente que tal pedido foi rejeitado no v. Acórdão, inclusive sob argumento de prescindibilidade e impossibilidade de produção de novas provas para o julgamento da lide. Contudo, entende que a própria exclusão parcial do crédito tributário, lá promovida, demandaria a realização de diligência para a sua devida apuração.

Confira-se a afirmação da Parte: ao agir dessa maneira, a DRJ extrapolou a sua competência, o que permite a Recorrente afirmar que o acórdão proferido no presente caso deve ser reformado. Logo, permitindo-se a conversão em julgamento para se analisar a questão da parte afastada do crédito tributário, assim como da demais partes que esse Conselho Administrativo irá determinar a revisão, em razão das provas carreadas aos presentes autos.

Não assiste razão à Recorrente. O art. 18² do Decreto nº 70.235/72 preconiza que está sujeita ao entendimento e juízo de necessidade do Julgador a determinação - ou não - de realização de diligência, não havendo em se falar de extrapolação.

Em relação ao cancelamento parcial das exigências, foram, clara e largamente, demonstrados os cálculos da monta afastada pelo I. Relator em seu voto, tampouco havendo previsão normativa objetiva de realização de diligência nesse caso.

Se a Contribuinte discorda dos cálculos de qualquer objeto dos autos, deveria manifestar-se, demonstrando e comprovando tal incorreção - seja no apelo imediatamente cabível à decisão que lhes implementou ou até por petitório próprio.

Assim, conclui-se que não houve qualquer vício ou lapso em não ter sido anteriormente determinada a realização de diligência.

Adentrando o mérito do lançamento de ofício, como relatado, o cerne acusatório se baseia na constatação pela Fiscalização de inexigibilidade das obrigações lançadas no passivo, fundamento para a presunção de omissão de receitas, com base no art. 281, inciso III do RIR/99.

Deve ter-se claro aqui que a Fiscalização deu-se em face da empresa sucedida pela Recorrente, BRASILLOG COMÉRCIO DE JORNAIS E REVISTAS LTDA, sendo todos os fatos, constatações e apurações referentes a este contribuinte.

Como se observa, a infração em tela, propriamente dita, é de omissão de receitas, a qual legalmente se presume quando verificadas pela Fiscalização a ocorrência das suas hipóteses legais, devidamente demonstradas e comprovadas no lançamento de ofício.

Por sua vez, o fundamento de tal infração presumida, in casu, é a manutenção de obrigações no passivo cuja exigibilidade não seja comprovada.

Tais elementos distintos da exação possuem relação direta, de causa e consequência. Certamente, a presunção de omissão de receitas inverte o ônus da prova da sua não ocorrência em face do contribuinte. Contudo, a premissa e a motivação da Autuação, considerada como ato administrativo, são a constatação, a demonstração e a devida comprovação pela Autoridade Fiscal de que tais obrigações lançadas no passivo da Empresa não possuíam exigibilidade.

² Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Inclusive, tal fundamento é o único elemento concreto dessa imputação feita à Contribuinte, do qual a procedência da exigência fiscal correspondente depende.

Caso contrário, tal presunção (frise-se, plenamente lícita e adequada, dentro do corolário de praticabilidade tributária que viabiliza o trabalho de fiscalização) poderia ter aplicação automática e desmotivada, simplesmente exigindo do contribuinte, período de apuração após período de apuração dos tributos, a prova cabal de que não omitiu receitas.

Desse modo, o contribuinte autuado pode combater tal modalidade infração tanto diretamente, em relação aos fundamentos do lançamento de ofício, como também com a efetiva demonstração de não ocorrência da omissão de receitas, devendo o Julgador observar ambos aspectos em sua decisão, quando presentes.

A Recorrente defende-se alegando que tais valores lançados no passivo referem-se a empréstimos, circulados entre as empresas do mesmo Grupo ("CBM", "Editora JB" e "Casa Brasil"), mediante a celebração de contratos de abertura de conta-corrente, e a Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital - AFACs.

Em relação ao fundamento da constatação fiscal, conforme precisamente consta do TVF, durante a fiscalização, a Contribuinte apresentou Contrato de Conta Corrente firmado coletivamente entre as empresas do conglomerado, quais sejam:

DOCAS INVESTIMENTO S.A.;
SPORT & LAZER IV CENTENÁRIO;
EDITORIA PEIXES S.A.;
EDITORIA JB S.A.;
JB COMERCIAL S.A.;
BRASILLOG COMÉRCIO DE JORNAIS E REVISTAS LTDA.;
CASA BRASIL EMPREENDIMENTOS CULTURAIS E EDITORIAIS LTDA.;
COMPANHIA BRASILEIRA DE MULTIMÍDIA. (fls. 537)

A Fiscalização não questiona propriamente a existência e eficácia jurídica do pacto, mas aponta para insuficiências probantes deste documento para relacionar-se aos valores registrados nas suas contas patrimoniais, comparando-o a notas explicativas de suas movimentações financeiras:

9. O referido Contrato de Conta-Corrente dispõe, preliminarmente:

Considerando que as Partes são membros de um grupo econômico, do qual DOCAS é a holding, e, como forma de obter maior eficiência e racionalidade no uso de seus recursos financeiros, sobretudo diante (1) dos possíveis descasamentos de fluxos de caixa de cada uma das Partes, (2) das restrições de captação de recursos de cada uma das Partes e (3) da impossibilidade de previsão de todos e quaisquer eventos que possam exigir de qualquer das Partes o suprimento urgente de exigência financeira, resolveram formalizar o sistema de Conta-Corrente de créditos e débitos comuns (Sistema de Conta-Corrente).

10. No item 08 do referido Contrato de Conta-Corrente, consta que:

“Nenhuma das transações realizadas na forma deste contrato será considerada com empréstimo, mútuo, adiantamento, antecipação e/ou pagamento de lucros ou dividendos, financiamento, ou investimento de qualquer natureza, para nenhum fim de fato e de direito”. (Grifos nossos)

11. O item “c”, deste item 08, continua:

“Todos os valores creditados no Sistema de Conta-Corrente serão realizados sem qualquer espécie de juros, encargos, taxas, tributos, contribuições, Gross up, reajustes, atualizações, correções monetárias, devolução do saldo apurado em evento de Liquidação, que será sempre realizado em forma de reembolso, pelo valor nominal e histórico”; (Grifos Nossos)

12. De maneira diversa, rezam as Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras, em seu item 6 – Partes Relacionadas:

A Companhia e suas controladas, coligadas e outras partes relacionadas celebram contratos de mútuo a fim de que necessidades de caixa sejam supridas imediatamente. Essas contratações estão condicionadas às disponibilidades de recursos e ao não comprometimento do fluxo de caixa da mutuante. Referidos contratos de mútuo são firmados em conformidade com taxas acordadas entre as partes.

13. Urge salientar que as Notas Explicativas (de âmbito externo à empresa) rezam acerca da “Celebração de Mútuo e Fixação de taxas acordadas”, enquanto que o referido Contrato de Conta-Corrente (entre empresas) tem um *modus operandi* distinto. (fls. 538)

E mais adiante, após intimar a Contribuinte para fornecer elementos que respaldassem tais obrigações, foram apresentados recibos (acostados às fls. 197 a 491), os quais entendeu a Autoridade Fiscal serem alheios ao Instrumento privado firmado:

23. Em resposta, a empresa junta Recibos cujo teor remete-nos a pagamentos efetuados por ACÁCIA PARTICIPAÇÕES LTDA. por Conta e Ordem de COMPANHIA BRASILEIRA DE MULTIMÍDIA, sem, contudo, esclarecer acerca dos questionamentos efetuados pela Fiscalização. ACÁCIA não é signatária do Contrato de Conta-Corrente apresentado. (fls. 540).

Posto isso, fica claro que houve investigação satisfatória por parte do Fisco, inclusive acatando a plausibilidade jurídica dos valores colhidos, efetivamente, relacionarem-se a trânsito financeiro pactuado dentro do Grupo empresarial, mas concluindo que este contrato,

isoladamente, não fazia prova de exigibilidade do passivo escriturado, vez que desvinculado das demais provas apresentadas (recibos de recebimentos).

Analizando agora tal Contrato de Conta Corrente (fls. 103 a 108 e acostado novamente às fls. 828 a 833), tem-se que, de fato, o instrumento foi regularmente celebrado e firmado, considerando tratar-se de figura de Direito Contratual não solene, não sujeita a registro público para produzir efeitos, inclusive perante o Fisco.

Em relação à ponderação feita pela Autoridade Fiscal no TVF, de que haveria incongruência e ausência de identidade entre tal Convenção com mútuos mencionados nos demonstrativos fiscais, deve-se apontar aqui que os contratos de crédito entre companhias e a efetiva circulação de valores bastam para configurar negócio de empréstimo entre as partes, inclusive para fins tributários, como muitas vezes é acatado na verificação da incidência do IOF.

Porém, realmente, não existe naquele Instrumento a previsão de juros ou quaisquer taxas, como observado pelo Fisco.

Duas características de tal Instrumento particular devem ser observadas: 1) este foi celebrado de forma coletiva e geral entre todas as empresas do Grupo e 2) não há a previsão de um valor de crédito específico, ou mesmo máximo, estipulado entre as partes do negócio.

As previsões lá contidas são muito genéricas e abstratas para que, direta e isoladamente, possam respaldar a exigibilidade de lançamentos específicos de obrigações no passivo, apenas expressando manifestação de que tais companhias mantinham e continuarão mantendo uma dinâmica de conta-corrente entre si, atribuindo um prazo máximo de 5 anos para a sua liquidação.

Ainda que tal Contrato possua validade plena e força probante, especificamente nesse caso, são necessários outros elementos para confirmar a ocorrência e o aperfeiçoamento individual das obrigações, supostamente oriundas daquela convenção.

Em suas defesas, a ora Recorrente afirma que os recibos referentes a tais transações e comprovantes bancários dariam o acréscimo probatório e o suporte necessário para o reconhecimento da exigibilidade das obrigações questionadas no lançamento de ofício (vide fls. 834 a 1461).

Verificando tais documentos, conclui-se que, tanto os recibos, como as transações bancárias, registram a como pagador/debitada empresas que não participaram do Contrato de Conta Corrente (ALBERTA EMPRENDIMENTOS LTDA e ACÁCIA PARTICIPAÇÕES LTDA), conforme também detectado pela Fiscalização e pela DRJ a quo.

Sobre tal fato, em Recurso Voluntário, a Contribuinte alega que tais operações foram efetuadas por conta e ordem, fato este que estaria também registrado nos recibos.

Acrescenta que é absolutamente arbitrária e abusiva a exigência de apresentação de documentos relativos a relações jurídicas travadas entre terceiros, às quais a Recorrente é alheia, uma vez que extrapola o escopo da fiscalização que resultou na lavratura das Autuações impugnadas, que abrangia apenas a Sociedade então fiscalizada (Brasillog Comércio de Jornais e Revistas Ltda.), devendo se considerar que os termos dessas outras relações jurídicas em nada interferem no reconhecimento do passivo da Recorrente, que conta com suporte em documentação hábil, efetuado em observância às normas aplicáveis.

Não procedem tais afirmações.

A partir do momento que as operações bancárias acusam pessoa diversa daquelas constantes no Instrumento particular de conta-corrente, tendo apenas a BRASILLOG COMÉRCIO DE JORNAIS E REVISTAS LTDA como beneficiária (e em alguns documentos terceiros, diga-se), simplesmente, não é possível estabelecer correlação destas transferências de numerário com a dinâmica de conta corrente expressa em tal documento.

Ainda que fosse possível a Recorrente demonstrar e comprovar a razão para que outra pessoa, alheia ao Contrato firmado, figure em tal operações (suposto adimplemento por conta e ordem), ateve-se a declarar que esta prova não lhe caberia, vez que referente a relações jurídicas travadas por terceiros.

Desse modo, não há outro suporte probante que complemente o teor do Contrato de Conta Corrente, para que possa, satisfatoriamente, vincular as obrigações lá, suposta e potencialmente, previstas aos valores especificamente lançados nas conta do passivo, atinentes às empresa do Grupo, colhidos no lançamento.

Posto isso, mantém-se tal constatação fiscal do lançamento de ofício.

Em relação aos AFACs, a Recorrente alega, inicialmente, que a legislação não estabelece qualquer requisito formal para a validade deste negócio jurídico, sequer sendo necessária a celebração de contrato escrito. Reforça tal afirmação com julgado do E. Tribunal Regional Federal da 5ª Região que corrobora tal entendimento.

Esclarece que tais Adiantamentos foram referentes a uma posterior incorporação da Editora PEIXES, depois adquirida pela própria Recorrente.

Após tais argumentos, notícia e acostas aos autos cópia do Termo de Verificação Fiscal do Processo Administrativo nº 12448.729.679/2016-18, fruto de fiscalização sofrida pela Recorrente, sob o qual tramita Auto de Infração de IOF, especificamente referente ao ano-calendário de 2012, colhendo valores referentes a supostos AFACs e mencionando no seus fundamentos a existência de um Contrato de Conta-Corrente entre as empresas do Grupo. Confira-se trechos de tal documento:

AFAC da CBM para aumento de capital da BRASILLOG COM. JORNAIS REVISTALTA.

Segundo a contabilidade da fiscalizada os créditos concedidos a Brasillog aumentou consideravelmente passando do saldo de R\$ 47.862.267,81 em 31/12/2011 para R\$ 75.282.921,85 em 31/12/2012.

Em resposta as nossas Intimações Fiscal o contribuinte apresentou como prova de que os créditos concedidos em 2012 foram utilizados para aumento de capital uma Ata de Reunião de Sócios Quotistas da Brasillog Com. Jornais e Revistas Ltda, realizada em 18/10/2013, em que referida Sociedade foi incorporada pela Editora Peixes S/A e Protocolo e Justificação de Incorporação do Acervo Líquido Total da BRASILLOG pela Editora Peixes. O capital social da INCORPORADA, totalmente subscrito e integralizado é de R\$ 15.926.548,00 (total do capital da Brasillog).

Analisando o Razão da conta Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) da Brasillog constatamos que em 31/10/2013 os créditos concedidos montavam R\$ 89.991.106,82 e foram transferidos para a conta (AFAC) da Editora Peixes. Concluindo a análise verificamos que os saldos dos créditos de 2012, não foram utilizados para aumento de capital da Incorporada (Brasillog), até a extinção desta, ocorrida em outubro de 2013.

A movimentação da conta (AFAC) e as alterações contratuais da BRASILLOG deixaram claro que as operações dos créditos em referência, no final de 2012 no valor de R\$ 75.282.921,85 cedidos pela fiscalizada a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) para a BRASILLOG não pode prosperar, porque não ficou comprovado a utilização deste crédito para aumento de capital da BRASILLOG. Portanto, não sustentando a natureza de AFAC, restam apenas operações de crédito mediante conta corrente com empresa ligada, que compõe a base de cálculo do IOF.

(...)

Em resposta às intimações, a fiscalizada informou, dentre outras, que os créditos concedidos para futuro aumento de capital social (AFAC) para as sociedades ligadas CBM, BRASILLOG, Ed. Peixes, Ed. Rio (atual denominação da Editora JB), Casa Brasil e Ed. Portal Jurídico foram oportunamente capitalizados e apresentou Razões da conta Adiantamento para Futuro Aumento de Capital e Contratos de Conta Corrente entre a CBM e as sociedades ligadas aqui mencionadas.

No referido contrato de conta corrente, menciona que nenhuma das transações realizadas na forma deste contrato serão consideradas como empréstimo, mutuo, adiantamento, antecipação e/ou adiantamento de lucros ou dividendos, financiamento, ou investimento de qualquer natureza para nenhum fim de fato e de direito.

No entanto de maneira diversa, rezem as Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras, item 06 e Partes Relacionadas das empresas do grupo DOCAS, cuja empresa fiscalizada faz parte, onde menciona que "A Companhia e suas controladas, coligadas e outras partes relacionadas celebram contratos de mutuo a fim de que necessidades de caixa sejam supridas imediatamente. Referidos contratos de mutuo são firmados em conformidade com as taxas acordadas entre as partes. Portanto, as Notas Explicativas contradizem totalmente as informações prestadas pela CBM

(fls. 1817 a 1837)

Como se observa, boa parte do documento é ilegível. Contudo, levando em conta a presunção de boa-fé processual das partes litigantes, pode-se inequivocamente concluir da análise do conteúdo compreensível (inclusive colacionado pela Recorrente às fls. 1794 a 1795), que: 1) trata-se de lançamento de IOF, em face da Recorrente (sucessora); 2) o objeto de fiscalização foram suas contas, referentes ao ano calendário de 2012; 3) colhendo os AFACs registrados entre as empresas coligadas e 4) apurando-se e reconhecendo a existência de Contrato de Conta Corrente intragrupo.

Nas consultas efetuadas por este Conselheiro ao Comprot e ao sítio eletrônico deste E. CARF³, confirma-se a existência de tal expediente, seu objeto (IOF), estando o contencioso em fase recursal, sob competência da C. 3ª Seção.

Ora, como antes vastamente expendido, o que ficou carente para a prova do direito alegado da Contribuinte, e o afastamento da presunção de omissão de receitas, foi a materialidade das suas obrigações e demonstração de sua efetiva ocorrência, compatível com os registros lançados no passivo.

Ainda que os comprovantes bancários trazidos não tenham prestado para tal comprovação, mantendo a conclusão de inexigibilidade das obrigações, as conclusões e acusações do Auditor Fiscal dessa outra exigência apontam em sentido diametralmente oposto e contrário, reconhecendo a efetiva materialidade de tais transações e ocorrência financeira, a ponto de dar margem a obrigações de IOF (com base em valores muito próximos aos colhidos para a presente exação).

Estando o presente lançamento alicerçado em tipo presuntivo de infração tributária, a lavratura de exação que depende da materialidade das obrigações - aparentemente as mesmas que aqui, neste feito, foram consideradas como inexigíveis (ou fictícias) - já afeta diretamente a resolução da causa .

Um dos requisitos para o lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN é a verificação e comprovação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, empregando o Legislador o termo fato gerador no sentido de fato concreto (sachverhalt).

Por outro lado, a presunção de omissão de receitas é iuris tantum, relativa, devendo ser afastada quando há prova da ocorrência de fato ou conduta que contrariam o conteúdo ficcional que esta veicula.

Como se observa, tratando agora hipoteticamente a identidade dos objetos factuais das exigências, o requisito de validade da Autuação de IOF é precisamente o mesmo elemento que afastaria a presunção de omissão de receitas no presente lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Não pode prevalecer a coexistência de atos administrativos, emanados do mesmo Órgão da Administração Pública (e, aqui, da mesma Delegacia da Receita Federal), em que, em um deles, presume-se a infração, pois constatada inexigibilidade de uma obrigação e, no outro, afirma-se e constata-se que, não só existia tal obrigação, como ocorreram as operações correspondentes, de forma tão evidente e concreta, que materializou hipótese de incidência de outro tributo.

Naturalmente, se confirmado tal cenário, a figura presuntiva não poderia mais prevalecer.

Eis aqui uma clara incidência do instituto nemo potest venire contra factum proprium, que rege todos os atos da Administração Pública, não podendo haver comportamento contraditório ou desleal.

Sobre a exigência de IOF sobre AFACS, para ilustrar o entendimento da Fazenda Nacional sobre o tema, expresso naquele outro lançamento, confira-se o Acórdão nº 3401-004.365, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, de relatoria do I. Conselheiro Robson José Bayerl, publicado em 19 de fevereiro de 2018:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CâMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS

IOF Ano-calendário: 2003, 2004, 2005 IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL AFAC. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS. INCIDÊNCIA.

Os adiantamentos para futuros aumentos de capitais (AFAC) entre pessoas jurídicas interligadas, para que não configurem operações de crédito, devem ser precedidos de compromisso formal irrevogável, firmado por ambas as partes, que os recursos se destinam exclusivamente a aumento de capital e que esta integralização ocorra até a primeira Assembléia Geral Extraordinária (AGE) ou alteração contratual, após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora, além, é claro, que os lançamentos contábeis reflitam esta opção das entidades. Caso contrário, inobservadas essas condições, deve a entrega ou disponibilização de recursos financeiros caracterizar operação de crédito e sujeitar-se à incidência do IOF.

Recurso voluntário negado.

*Assim, havendo agora comprovação da existência de tal exação de IOF (considerando a presunção de legitimidade dos Atos da Administração Pública tributária), entende este Conselheiro ser necessária a comprovação cabal de identidade entre os **fatos jurídicos** colhidos na presente Autuação e naquela outra de IOF, sua quantificação, precisando e confirmando a sua coincidência - já suportada por fortes indícios acostados aos autos.*

Diante de todo o exposto, resolve-se por determinar a realização de diligência, para que a D. Unidade Local de fiscalização, considerando o teor do Parecer COSIT nº 02/2018: (...)”

Como se observa, todas as preliminares foram enfrentadas, bem como as primeiras alegações de mérito, referentes a inexistência de *passivo com exigibilidade não comprovada*.

Ao seu turno, motivação e intenção da Diligência determinada foi a *comprovação cabal de identidade entre os **fatos jurídicos** colhidos na presente Autuação e naquela outra de IOF, sua quantificação, precisando e confirmando a sua coincidência.*

Pois bem, dito isso, havendo Relatório de diligência de teor conclusivo, confira-se a posição da Unidade Local sobre tal questionamento e providência:

Em relação ao Auto de Infração do IOF, contido no Processo 12448-725.311/2016-81, percebe-se no TVF – Termo de Verificação Fiscal que as Contas Contábeis utilizadas para a caracterização do Fato Gerador desse imposto encontram-se no ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO - Ativo Não Circulante.

1.1. De acordo com o TVF, essa Fiscalização debruçou-se no referido Contrato de Conta-Corrente, nas Notas Explicativas da empresa e na sua Contabilidade, documentos corroborados por Intimações Fiscais reiteradas.

Tais Fatos Geradores reportam-se aos Créditos (Direitos) nas referidas Operações de Crédito (Empréstimos Concedidos, portanto).

1.2. Debruçando-se no Acórdão de Julgamento da 3ª Turma da DRJ/RJO, fica evidenciado que o Contrato de Conta-Corrente apresentado à Fiscalização tem o mesmo escopo e/ou significado de Celebração de Mútuo, isto é, ora a empresa refere-se ao primeiro Contrato e, ora, refere-se ao segundo Contrato como sendo o mesmo documento, como se comprova, por exemplo, em suas próprias Notas Explicativas (No caso; Contrato de Conta-Corrente = Contrato de Mútuo).

1.3. De acordo com o mesmo Acórdão, foi identificado o fluxo de Crédito Rotativo por meio de Operações de Mútuo de recursos financeiros sem a definição do Principal, NÃO se baseando a Fiscalização, somente, em Notas Explicativas, mas, também, na Contabilidade e nos demais documentos e Contratos apresentados, o que coaduna com o disposto no artigo 2º do Decreto 6.306/07 e na IN/RFB 907/09. Afirmou-se, naquele momento, que os Contratos de Mútuo (Conta-Corrente) se enquadram no conceito de operações de crédito e, conseqüentemente, são passíveis de incidência do IOF, sendo aplicada a legislação acosta no TVF.

1.4. Por fim, conclui a 3ª Turma pela IMPROCEDÊNCIA TOTAL DA IMPUGNAÇÃO, sendo que esta se encontra em fase de distribuição no CARF, grau de recurso (Consulta em 02/10/2018).

2. Em relação ao Auto de Infração de PASSIVO FICTÍCIO, contido no Processo 12448-724.918/2016-43, percebe-se no TVF - Termo de Verificação Fiscal que as Contas Contábeis utilizadas para a caracterização do Fato Gerador de IRPJ e Reflexos, de forma diametralmente oposta ao Auto de Infração de IOF, encontram-se no PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO - Passivo Não Circulante.

2.1. De acordo com o TVF - Termo de Verificação Fiscal, essa Fiscalização debruçou-se no referido Contrato de Conta-Corrente, Notas Explicativas da empresa e na sua Contabilidade, documentos estes corroborados por Intimações Fiscais reiteradas. Tais Fatos Geradores reportam-se aos Débitos (Obrigações) nas referidas Operações de Crédito (Empréstimos Obtidos, portanto). Com base em reiteradas Intimações, intimou-se a apresentar Documentação SUPLEMENTAR-que desse suporte as alegações de Pagamentos e Recebimentos por CONTA e ORDEM, concluindo-se pela falta de comprovação da existência real de obrigações no Passivo justificando a presunção de Omissão de Receita, na medida em que os recibos apresentados não lograram êxito em comprovar as obrigações da empresa. Fundamentou-se a infração com base no Inciso III do Artigo 281 do RIR/99.

2.2. No Acórdão de Julgamento da 4ª Turma da DRJ/RJO fica evidente que, com base nesse Artigo 281 do RIR/99, houve a manutenção no Passivo de Obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada (grifos da Relatora). Ainda, com base no Acórdão, "não houve a juntada de quaisquer depósitos e/ou extratos bancários ou DOC ou TED, ou mesmo correspondências entre as Partes sobre tais Valores". Nessa Autuação, apenas os Fatos Geradores referentes aos Montantes de Obrigações extintas em 2011 não foram considerados por este Órgão Julgador, sendo o restante julgado PROCEDENTE.

3. Em referência à presente Resolução do CARF, corrobora-se no sentido de que não houve, em nenhum momento, o questionamento da existência e

eficácia do Pacto, mas apenas insuficiências probantes que tivessem o condão de justificar os montantes lançados nas Contas do Passivo e que, ao final, concluiu-se, que houve INVESTIGAÇÃO SATISFATÓRIA por parte do Fisco, no sentido de que a apresentação do referido Contrato, ISOLADAMENTE, não fazia prova de exigibilidade do Passivo escriturado.

3.1. Ainda de acordo com a Resolução do CARF, constata-se que "os Contratos de Créditos entre Companhias e a efetiva circulação de valores bastam para configurar negócio de empréstimos entre as Partes, inclusive para Fins Tributários - IOF.

4. A identidade dos Objetos factuais das Exigências Fiscais (IOF e IRPJ/CSLL/PIS/COFINS) não são os mesmos, até por que se trata de Contas Patrimoniais opostas (ATIVO e PASSIVO), referindo-se a EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS no primeiro Grupo - Ativo e EMPRÉSTIMOS OBTIDOS e/ou OBRIGAÇÕES CONTRAÍDAS no segundo Grupo - Passivo.

5. Em ambos os Autos de Infração, foi considerado o Contrato de Conta-Corrente, sendo que, no caso de Passivo Fictício, não foram apresentados DOCUMENTOS SUPLEMENTARES que cristalizassem as Obrigações Contraídas (Passivo).

6. Diante de todo o exposto, não foi vislumbrada nenhuma identidade entre os Fatos constantes nos dois (2) Processos Fiscais acima.

7. Concede-se o prazo de 30 dias da ciência deste para a devida manifestação.

Como fica claro, ainda que bastante sucinto, a Autoridade Fiscal procedeu a trabalho satisfatório, claro e conclusivo em relação àquilo determinado Resolução nº 1402-000.572. Não obstante, a juntada das cópias dos autos do Processo Administrativo nº 12448-725.311/2016-81 (fls. 2023 a 2307), referente à exação de IOF do ano-calendário de 2012 (ainda no tanto no Recurso Voluntário como na referida tenha r. *Decisão* tenha-se equivocadamente apontado para autos de nº 12448.729.679/2016-18) permite confirmar as conclusões alcançadas pela Fiscalização.

Posto isso, a no Relatório confeccionado pela Unidade Local conclui-se e demonstra-se que, efetivamente, não existe coincidência entre os *atos geradores* de IOF e os lançamentos efetuados nas contas do passivo da Recorrente. Destaca que os valores colhidos naquele outro processo referiam-se a concessão de mútuos e não contração de obrigações.

A única coincidência existência seria que todas essas transações teriam base jurídica *mediata* no Contrato de Conta-Corrente firmado entre empresas do mesmo Grupo Econômico

De fato, analisando o rito fiscalizatório, o TVF e as provas em que o lançamento de IOF se fundamenta (*vide* fls. 2023 a 2300), confirma-se estas assertivas da Fiscalização, de modo que já se pode afastar a hipótese de identidade, aventada por esse Conselheiro na v. Resolução nº 1402-000.572.

Realmente, o único elemento *factual* coincidente é a existência do Contrato de Corrente (fls. 103 a 108 e fls. 2251 a 2256 – essas últimas, encartadas originalmente nos autos nº 12448-725.311/2016-81).

Todavia, tal instrumento (com previsões amplas e genéricas, que apenas autorizam o trânsito financeiro entre os *caixas* das companhias) não se materializa propriamente em *objeto de tributação*, de modo que ilimitadas transações financeiras podem ocorrer – ou simplesmente serem atribuídas – a tal pacto intraempresarial.

Frise-se que nos autos referente à cobrança de IOF também existe prova de efetivo trânsito bancário entre as companhias, além de registros contábeis correspondentes.

Assim, o fato de aquelas transações, de *transferências* efetuadas para outras empresas do mesmo Grupo, individualmente, possuírem prova de materialidade, em nada assiste nesses autos para elidir a presunção de omissão de receitas, em face da carência de demonstração de exigibilidade das outras obrigações, registradas no passivo.

Acrescente-se que a ora Recorrente teve a devida oportunidade processual específica de demonstrar equívoco na conclusão da Autoridade Fiscal (de modo a comprovar uma efetiva identidade entre os fatos colhidos), mas se ateve a trazer afirmações *genéricas* de contradição na postura da Fiscalização em sua Manifestação (fls. fls. 2011 a 2019) – o que este Conselheiro já havia aventado, em teoria, no v. Resolução.

Dessa forma, esclarecida a *relação* entre o presente feito e o Processo Administrativo nº nº 12448-725.311/2016-81, conclui-se que não procede tal alegação da Recorrente.

Sequencialmente, a Contribuinte versa sobre a *Comprovação documental das despesas glosadas* e afirma que *se extrai o entendimento do acórdão recorrido de que a Recorrente não trouxe elementos suficientes para confirmar a necessidade de exclusão das despesas do compute do lucro real, tendo em vista que os documentos apresentados não possuem qualquer autenticação*.

Com a *máxima vênia* dos Patronos da Recorrente, tal afirmação sobre o v. Acórdão não é verdadeira, na medida que toda a glosa sofrida foi afastada pela DRJ a quo. Tal matéria, agora, refere-se ao Recurso de Ofício, não havendo interesse recursal da Contribuinte sobre tal porção cancelada da Atuação.

Desse modo, não se conhece de tal alegação do *Apelo*.

Posteriormente, a Recorrente alega que *os montantes do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL de períodos anteriores registrados na apuração da Recorrente são superiores aos valores considerados para compensação pelo auto de infração, conforme restou demonstrado na planilha anexada junto com a impugnação.*

Independente do debate de ser mandatório para a Autoridade Fiscal efetuar a compensação do valor exigido em lançamento de ofício de IRPJ e CSLL (em atenção ao art. 250 do RIR/99, como já aventado por este Conselheiro em outras oportunidades), é certo que o único elemento trazido pela Contribuinte são planilhas elaboradas em programa *Excel*, acostadas eletronicamente às fls. 1583 (não-paginável).

Diante de tal circunstância, revele-se inócuo o debate jurídico sobre a necessidade de ter se efetuado tal compensação - ou não - no momento da lavratura da exação em tela, ao passo que o singular objeto probante ofertado pela Recorrente para arrimar suas alegações manifestamente não se presta como instrumento hábil para demonstrar, cabalmente, a existência e a quantificação do prejuízo e da base cálculo negativa alegada, que seria a premissa de tal arguição.

Desse modo, também se afasta tal alegação da Contribuinte.

Ainda, aponta-se para a impossibilidade de concomitância das multas isoladas com a multa de ofício, defendo, em suma, sua antijuridicidade, devendo ser canceladas as sanções referentes ao não recolhimento de estimativas. São colacionados diversos excerto de jurisprudência.

Há muito este Conselheiro firmou seu entendimento sobre referido tema, no sentido de que não podem tais penalidades coexistirem no mesmo lançamento, independentemente da alteração legislativa que se procedeu no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, que teria invalidado a aplicação da Súmula CARF nº 105⁴ para fatos geradores ocorridos após fevereiro de 2007.

A alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico da prescrição das penalidades do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar algumas de suas características, como a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

⁴ A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

A dinâmica de aplicação e a *coexistência* de ambas penalidades não foi afastada e, por sua vez, o cenário de possibilidade de dupla penalização do contribuinte prevaleceu. Frise-se que, tal ocorrência é tema que vem sendo abordado já há alguns anos por este E. CARF, havendo forte corrente que rechaça a aplicação concomitante de tais multas.

Comprovando tal afirmativa, inicialmente, confira-se a clara e didática redação da ementa do Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela 3ª Turma Especial dessa mesma 1ª Seção (que - apenas por curiosidade comenta-se - faz parte do rol dos paradigmas que formaram a Súmula CARF nº 105), em julgamento de 10/04/2012:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.
(destacamos)

Como se observa, o cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo *ilícito* tributário.

Ao passo que as estimativas representam o simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, no término do período de apuração anual, a falta

dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício.

E tratando-se de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁵.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. Na verdade, cada uma presta-se a punir uma conduta diferente. A patologia surge na sua *cumulação*, em autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Tal *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte, não deve ser tolerado.

O mesmo entendimento estampa o Acórdão nº 1401-001.886, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária dessa mesma 4ª Câmara, com voto vencedor sobre o tema da I. Conselheira Livia de Carli Germano, publicado em 09/06/2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

(...)

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

⁵ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Posto isso, devem ser canceladas as multas isoladas, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, mantidos nesse julgamento.

Recurso de Ofício

No que tange ao Recurso de Ofício, analisando o v. Acórdão recorrido, temos que 2 (duas) matérias foram julgadas favoravelmente à pretensão Impugnatória da Contribuinte: A) o reconhecimento de *erro no aspecto temporal do lançamento* e B) comprovação das despesas glosadas.

Em relação ao aspecto temporal da apuração da infração de omissão de receitas por constatação da existência de passivo com exigibilidade não comprovada, este Conselheiro já manifestou endossando a mesma *tese* acatada pela DRJ *a quo* na v. Resolução nº 1402.000.666.

No que tange à comprovação das despesas glosadas, deve se ter em vista que a motivação do lançamento foi a ausência da sua devida comprovação em fase fiscalizatória, o que restou suprido pelo conjunto probante apresentado no momento da Impugnação. Cotejando os termos do v. Acórdão recorrido com as provas trazidas pela Parte insurgente (fls. 1462 a 1582), não há reparos a serem feitos, endossando-se agora a conclusão lá alcançada.

Assim, concordando esse Conselheiro com tudo aquilo decidido em relação a tais matérias, igualmente adoto, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, os demais fundamentos do v. Acórdão recorrido, passando a reproduzir tais razões de decidir na íntegra:

Erro no aspecto temporal do lançamento

O aspecto temporal do fato gerador da presunção de omissão em foco ocorre no momento em que se comprova que obrigação foi paga, ou seja, a omissão de receitas que justificou o pagamento da obrigação não pode ser considerada em momento futuro ao pagamento, pois, por decorrência lógico-temporal, omissões de receitas futuras não podem justificar pagamentos passados. Este entendimento pode ser visto no Acórdão CARF nº 1402-001.511, relator o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, sessão de 07/11/2013, que restou assim ementado:

PASSIVO FICTÍCIO. MANUTENÇÃO NA CONTABILIDADE DE VALOR JÁ PAGO. MOMENTO DO FATO GERADOR CARACTERIZADOR DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA

A manutenção na contabilidade de obrigação já paga caracteriza presunção de omissão de receita. Em assim sendo, se o pagamento foi realizado com recursos provenientes de receita omitida a materialização da omissão só pode ter ocorrido até a data em que o pagamento foi efetivado e nunca em período posterior. Assim o é porque não pode se falar em pagamento com recursos provenientes de receita omitida no futuro, mas sim no passado, isto é, em data anterior ao pagamento.

O fato do sujeito passivo manter na contabilidade, por mais de um período de apuração, obrigação já quitada, não desloca o critério temporal de verificação do fato gerador para exercícios futuros.

A omissão de receita, no caso de passivo fictício, se verifica no período em que o sujeito passivo utilizou os recursos para realizar os pagamentos que manteve em aberto na contabilidade. Não se pode confundir o critério material da descrição do fato (realizar pagamento), com a prova do fato, no caso manter o registro na contabilidade. O elemento caracterizador da omissão é a realização do pagamento e não a manutenção do registro contábil de que o débito encontra-se em aberto.

CONTRATO DE MÚTUO UTILIZADO PARA JUSTIFICAR PAGAMENTOS OU SALDO CREDOR DE CAIXA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DA EFETIVA TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA. MOMENTO DO FATO GERADOR.

Do registro de ingresso de recursos lastreado em contrato de mútuo inexistente para justificar pagamentos ou saldo credor de caixa decorre a presunção de que os recursos contabilizados são provenientes de receita omitida, que se materializa na data em que se efetivou o registro contábil que serviu de base para o saldo credor de caixa e/ou pagamentos efetivados.

O fato do sujeito passivo manter na contabilidade, por um ou mais exercícios, obrigação decorrente de contrato de mútuo inexistente ou já quitado não desloca a data da presunção de omissão de receita para exercícios futuros. Inteligência do artigo 116, I, do CTN.

Recurso parcialmente provido para excluir da exigência do passivo fictício os valores correspondentes ao contrato de mútuo e pagamentos realizados em data anterior ao período de apuração.

No caso dos autos - passivo fictício com a exigibilidade não comprovada -, ao se identificar que a obrigação lançada no passivo jamais existiu, tem-se, desde o seu registro no passivo, concretizado o acréscimo patrimonial em prol da devedora, com fato gerador ocorrido no período do registro contábil.

Assim, dado que tal acréscimo patrimonial se traduz em renda, depreende-se que, no momento do seu indevido registro como obrigação, se dá seu reconhecimento como receita. Esse fato influenciará na base de cálculo dos tributos e contribuições decorrentes da apuração de receita.

Como já explanado, não se pode considerar o montante de obrigação extinta em período anterior ao ano de 2011, inclusive, no ano-calendário 2012, pois os fatos geradores da omissão de receita ocorreram no período de apuração dos pagamentos das obrigações, pois omissão de receita futura não pode extinguir obrigação vencida e paga no passado. O inverso é que ocorre (omissão de receita no passado é utilizada para pagar obrigação no futuro). Ademais, aceitar que tais fatos geradores pudessem protrair-se para o futuro, indefinidamente, como feito pela autoridade fiscal, que se fincou no vocábulo “manutenção” do art. 281, III, do Decreto nº 3.000/99, para afastar o ano em que foi formado o saldo objeto da tributação, implicaria que a fiscalização poderia efetuar o lançamento da presunção a qualquer tempo, desde que as operações restassem em contas passivas. Jamais decairia o direito da fazenda pública de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Essa compreensão não pode ser acatada, pois, afinal de contas, em nosso direito, o tempo é fator

extintivo de obrigações, pelos institutos da prescrição e decadência. A imprescritibilidade é absoluta exceção, prevista apenas na Constituição Federal, em específicos pontos (art. 5º, XLII e XLIV, art. 37, § 5º). Não se pode compreender como um passivo fictício representasse uma infração imprescritível.

Entendo, neste ponto, assistir razão à interessada e entendo deva ser tributada a omissão de receita apurada no ano-calendário de 2012 e não partindo-se do valor existente no passivo em dezembro de 2011. Senão vejamos:

Conta 519:

Saldo inicial – 47.862.267,82

Janeiro de 2012 + Saldo inicial = 52.815.473,33

Diferença mantida = 52.815.473,33 – 47.862.267,82 = 4.953.205,51

Conta 92:

Saldo inicial – 13.933.156,34

Janeiro de 2012 = saldo inicial, portanto, nada há que se exigir como omissão de receita;

Conta 411:

Saldo inicial: 3.073.685,67

Janeiro de 2012 + saldo inicial = 3.216.109,04

Diferença mantida = 3.216.109,04 – 3.073.685,67 = 142.423,37

Conta 91

Saldo inicial = 0

Portanto mantido o valor de 2.035.219,90

Base de cálculo da omissão de receitas

Janeiro/12 = 7.131.425,11

De fevereiro a dezembro de 2012 mantenho integralmente as apurações, conforme tabela do Relatório Fiscal e Auto de infração.

Isso afetará as bases de cálculo do PIS e da COFINS, conforme demonstrativo final constante neste voto.

Das despesas não comprovadas

Alega o Fisco que a empresa foi intimada a apresentar os contratos de mútuo das contas do Grupo Empréstimos e Financiamentos – BIC BANCO MÚTUO parc 10628191 (INEWS). Em resposta, a interessada apresentou cédula de crédito bancário emitida em 07/07/2009, sendo os partícipes da operação o Banco Bic; como cliente, INEWS Com. De Jornais Ver. E Periódicos; cedente fiduciante, a INEWS Com. De Jornais Ver. E Periódicos; Fiel Depositário, Ângela Maria Pereira Moreira.

O Fisco ainda intimou a interessada a apresentar documentação hábil e idônea acerca da aplicação dos recursos provenientes dos empréstimos concedidos - conta contábil 807 – BIC BANCO MÚTUO PARC 10628191 (INEWS) e 207 – Despesas Financeiras.

Por seu turno, a interessada apresentou documento xerox, sem qualquer assinatura onde “encaminha” extrato de contrato nº 00010628191, referente a

esse empréstimo, razão pela qual o Fisco entendeu não estarem as despesas referentes a essa operação devidamente comprovadas.

A interessada em sua impugnação traz em anexo planilha que discrimina a conta em referência e corrobora a dedução das despesas financeiras anexando os DARFs (fls. 1462/1582), bem como traz os recibos e os comprovantes de depósito que a Cia Brasileira de Multimídia pagava em nome da Brasillog Comércio de Jornais e Revistas Ltda., junto à empresa Acácia Participações Ltda., conforme contrato de conta-corrente entre empresas do mesmo grupo econômico (fls. 828/833), coincidentes em datas e valores, comprovando, portanto, os dispêndios realizados. Trouxe a empresa a cada demonstrativo os comprovantes de depósito de cada dispêndio realizado, o que demonstra cabalmente a ocorrência das respectivas despesas (fls. 834/1461 e 1462/1582).

Verifica-se que à época do procedimento fiscal a interessada não trouxe tais elementos para a fiscalização, e sim apenas recibos sem qualquer autenticação alusivos aos respectivos dispêndios.

Nesse sentido, diante da glosa das despesas por ausência de comprovação, entendo devam ser excluídas do cálculo do lucro real os respectivos valores exigidos pelo fisco acerca da infração despesas não comprovadas.

Diante do exposto, em relação ao Recurso Voluntário, voto por não conhecer da alegação referente as despesas glosadas e, na parte conhecida, dar provimento parcial para cancelar a aplicação das multas isoladas. Ainda, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Voto Vencedor

Conselheiro Marco Rogério Borges – Redator Designado

Como de costume, o voto do ilustre Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella está muito bem fundamentado. Contudo, este colegiado, com posição já consolidada, divergiu do seu entendimento no tocante à matéria da possibilidade (ou não) da cobrança da multa isolada (em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa) com a multa de ofício presente nos autos de infração.

A respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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. (destaquei)

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.

Saliente-se, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas impostas e NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto, pelo que já fui acompanhado pela maioria qualificada do colegiado, conforme *decisum* do presente acórdão.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges