



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

**Processo n°** 13116.722565/2015-81  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-003.158 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de outubro de 2018  
**Matéria** IRPJ. GLOSA DE DESPESAS. DEVOLUÇÃO DE COMPRAS NÃO COMPROVADA  
**Recorrente** EMBALO EMBALAGENS LÓGICAS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2010, 2011

PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FRAUDE. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, ainda que se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação, o direito do fisco de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

GLOSA. DESPESAS NÃO COMPROVADAS. INDEDUTIBILIDADE.

No lucro real, a dedutibilidade das despesas depende de sua comprovação com documentação hábil e idônea.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. TRIBUTAÇÃO NA FONTE. CABIMENTO.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, contabilizados ou não, ainda quando baseado em lançamento contábil.

REGISTRO CONTÁBIL DE DEVOLUÇÃO DE VENDA INEXISTENTE. REDUÇÃO INDEVIDA DAS RECEITAS. LANÇAMENTO. CABIMENTO.

A redução indevida da base de cálculo tributável, com o lançamento contábil de devolução de venda não contabilizada anteriormente, dá ensejo ao lançamento para constituição dos créditos tributários.

**IRRF. TRIBUTAÇÃO NA FONTE. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO.**

A incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte pressupõe um pagamento a beneficiário não identificado, ou pagamento cuja causa não esteja comprovada. Se a natureza da operação não pressupor um pagamento, não tem cabimento a cobrança do imposto de renda da fonte pagadora.

**FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.**

Constitui fraude a intenção inequívoca de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante dos devidos, com lançamento de despesas sem qualquer comprovação, bem como registro contábil de devolução de venda não contabilizada anteriormente, adicionada a falta de apresentação das declarações obrigatórias.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2011

**COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO INEXISTENTE. LANÇAMENTO. CABIMENTO.**

O aproveitamento crédito inexistente enseja o lançamento para cobrança da contribuição devida.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2011

**PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO INEXISTENTE. LANÇAMENTO. CABIMENTO.**

O aproveitamento crédito inexistente enseja o lançamento para cobrança da contribuição devida.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010, 2011

Ementa:

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONFISCO. SÚMULA CARF.**

Este colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, ou sobre sua legalidade, conforme Súmula CARF nº 2.

**LANÇAMENTO. JUROS DE MORA. SÚMULA CARF.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor do crédito tributário não pago, entendimento pacificado pela Súmula CARF nº 5.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2010, 2011

**LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL**

Aplica-se aos lançamentos reflexos o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e decadência suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto à exigência de IRRF sobre pagamento a beneficiários não identificados ou sem causa do ano de 2011, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, que votou por cancelar integralmente o lançamento de IRRF.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Maria Lucia Miceli - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique da Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flavio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

## **Relatório**

Trata de recurso voluntário interposto em face ao Acórdão nº 10-57.439, da 1ª Turma da DRJ/Porto Alegre, que na sessão de 16 de setembro de 2016, que julgou improcedente a impugnação.

Transcrevo o relatório da decisão combatida por bem retratar os fatos que deram origem ao lançamento:

*Obrigada à tributação pelo lucro real nos períodos fiscalizados, em decorrência do montante da receita total, a contribuinte optou pela sistemática de apuração anual, mediante pagamento de estimativas mensais. A tributação de PIS e Cofins realizou-se pelo regime não cumulativo.*

*Apesar de auferir receitas superiores a R\$ 285 milhões e R\$ 252 milhões em 2010 e 2011, as escriturações contábeis digitais (ECD) transmitidas pela contribuinte para esses anos-calendário não registravam receitas de vendas. A fiscalização identificou também que as DIPJ estavam com todos os campos de valores zerados, as DCTF e os Dacon do primeiro período não foram apresentados e, em relação ao segundo, as DCTF somente*

*continham informações de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), enquanto os Dacon traziam os valores zerados.*

*Iniciado o procedimento fiscal, a contribuinte foi instada reiteradamente a esclarecer e regularizar as inconsistências de sua contabilidade, assim como de suas declarações. Concluiu a apresentação dos livros e documentos solicitados no termo de início somente em 15/1/15, quando passados mais de 110 dias da abertura da ação fiscal. Segundo a fiscalização, a interessada ainda levou mais de três meses e meio para atender (parcialmente) intimação para comprovar despesas contabilizadas e para prestar esclarecimentos que pudessem subsidiar os trabalhos fiscais. Outras intimações se sucederam, visando à complementação do anteriormente solicitado e à apresentação de novos subsídios.*

*A autoridade fiscal formalizou as seguintes exigências em relação aos anos-calendário de 2010 e 2011, vinculadas a este processo:*

- *IRPJ e CSLL por despesas não comprovadas;*
- *IRRF por pagamentos a beneficiários não identificados ou pagamentos sem causa, tomados a partir dos créditos na conta **Caixa**, em face dos débitos de despesas não comprovadas;*
- *IRPJ e CSLL sobre devolução não comprovada de venda no valor de R\$ 2.264.469,90; e PIS e Cofins pela utilização indevida desse valor como crédito para fins de cálculo do valor das contribuições; e*
- *IRRF por pagamentos a beneficiários não identificados ou pagamentos sem causa, tomados a partir do crédito na conta **Caixa** por R\$ 2.264.469,90, efetuado contra débito de devolução de venda inexistente.*

*A fiscalização ressaltou que os lançamentos de imposto de renda na fonte não se enquadram como sujeitos a homologação, mas como lançamentos de ofício, quando identificados pagamentos que, por sua natureza, não seriam sujeitos à retenção na fonte. Assim, a decadência estaria submetida à regra do 173 do CTN. Registrou entendimento do STJ que exclui a decadência segundo o art. 150, § 4º, do CTN quando inexistente pagamento do tributo lançado.*

*O relatório fiscal também informa que os créditos excedentes do regime não cumulativo foram utilizados de ofício no próprio período de apuração ou em períodos de apuração subsequentes, para abatimentos dos débitos decorrentes das infrações constatadas. A alocação desses créditos foi priorizada para as infrações com maior percentual de multa.*

*A multa de ofício foi aplicada no percentual qualificado de 150% em relação às infrações acima referenciadas. A fiscalização entendeu que a contabilização da devolução de venda inexistente e das despesas indedutíveis não comprovadas revelou conduta reiterada e intencional do sujeito passivo, destinada a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação*

*tributária, de modo a reduzir o montante dos tributos a pagar - o que caracteriza fraude.*

*O autuante identifica responsabilidade solidária do sócio e administrador Nadim Gibrail Hanna em relação aos créditos tributários exigidos, tendo em vista o disposto no art. 135, III, do CTN. Justifica que o agente teria sido o responsável pela elaboração, transmissão e assinatura dos livros contábeis digitais transmitidos para o Sistema Sped Contábil, contemplando lançamentos contábeis sem comprovação documental, com o claro objetivo de reduzir as bases de cálculo dos tributos devidos. Entende que tais atos, praticados deliberadamente, caracterizariam infrações de lei.*

*O autuante identificou outras infrações tributárias no decorrer do procedimento fiscal. Contudo, não as tratou neste processo, em que é imputada responsabilidade solidária a sócio administrador, mas no de número 13116.722739/2015-13.*

Após análise das alegações de fato e de direito apresentados na impugnação pela autuada e pelo responsável solidário, a Turma da DRJ afastou as preliminares de nulidade e decadência, e rejeitou o pedido de diligência. No mérito, não aceitou os documentos apresentados para comprovação dos 84 lançamentos a título de despesas administrativas, no valor de R\$ 18.704.376,27, no ano-calendário de 2010, mantendo os lançamentos de IRPJ e CSLL. Também não aceitou o argumento de que o lançamento a crédito na conta Caixa, a título de devolução de compra, no valor de R\$ 2.264.469,90, em 07/2011, teria sido um erro contábil, pois veio desprovido de provas, mantendo os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Também manteve a cobrança de IRRF incidentes sobre os pagamentos das despesas não comprovadas, bem como sobre o lançamento a crédito na conta Caixa, que teria sido a título de devolução de compra não comprovada. Manteve a multa de ofício qualificada, e a responsabilidade solidária do sócio administrador Nadim Gibrail Hanna.

Abaixo, transcrevo a ementa da decisão ora combatida:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Ano-calendário: 2010, 2011*

**AUTO DE INFRAÇÃO NULIDADE.**

*A nulidade do auto de infração somente se justifica diante de atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou de despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA.**

*O pedido de diligência que não atende aos requisitos exigidos pela legislação do processo administrativo-fiscal é considerado como não formulado.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Ano-calendário: 2010, 2011*

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. AUTUAÇÃO CONFISCATÓRIA.**

*As instâncias administrativas não são competentes para apreciarem inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico.*

**DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

*Em caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo pagamento do tributo, o direito de constituir o lançamento extingue quando transcorridos cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador; inexistindo pagamento ou em caso de dolo, fraude ou simulação, a decadência se dá a partir de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

**LUCRO REAL. DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA.**

*Cabe a glosa de despesas contabilizadas que não são confirmadas por documentação hábil e idônea.*

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI PRATICADA POR DIRETOR, GERENTE OU REPRESENTANTE DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO.**

*O ato praticado por diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, quando praticado em benefício da empresa, estabelece relação de solidariedade, revelando a existência de interesse comum.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**  
Ano-calendário: 2010, 2011**CONTABILIDADE. PROVA DO PAGAMENTO.**

*A contabilidade faz prova contra as pessoas a que pertencem.*

**IRPJ SOBRE DESPESAS INDEDUTÍVEIS E IRRF SOBRE PAGAMENTO. INEXISTÊNCIA DE "BIS IN IDEM".**

*Não há "bis in idem" quando a tributação incide sobre fatos jurídicos diversos.*

**PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.**

*O pagamento revelado pela contabilidade que não foi efetivado para o propósito a que se prestava caracteriza-se como pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.*

A ciência da decisão recorrida se deu nas seguintes datas:

Embalagens Logística LTDA	14/02/2017	AR fls. 1594
Nadim Gibrail Hanna	15/02/2017	AR fls. 1595

O recurso voluntário foi apresentado pela recorrente e pelo responsável solidário em 10/03/2017, fls. 1.598/1.673, com as seguintes alegações:

- apontam interrelação deste processo com o de número 13116.722565/2015-81 (sic) e, por isso, entendem que ambos deveriam ser julgados simultaneamente, tendo por base o artigo 1º, inciso I, letra "a" da Portaria RFB nº 666, de 24 de abril de 2008.

- alega a **decadência**, pois o IRPJ e a CSLL são tributos disciplinados pelo artigo 150 do CTN, e auditor fiscal atestou os recolhimentos por estimativa; estes mesmos argumentos são válidos para o PIS e COFINS, conforme já decidiu o CARF.

- a decisão recorrida se fundamenta na aplicação do artigo 173, inciso I do CTN, alegando falta de recolhimento, além de citar fraude e sonegação, sem qualquer provas nos autos.

- esclareceu que as omissões e informações desencontradas decorrem das públicas e notórias dificuldade operacionais enfrentadas pela recorrente ao implantar os sistemas eletrônicos, em face das sucessivas alterações de versões dos programas.

- ainda em preliminar, alega a **nulidade** do lançamento por ter inobservado o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, já que o relatório elaborado pelo auditor fiscal não ilustra a realidade dos fatos ocorridos durante a ação fiscal, omitindo argumentos expostos quando fora intimada a prestar esclarecimentos ou justificativas, além de fazer referência a "relatório anexo" no qual não se encontram indicações claras de quais operações se referem, quais valores individuais que apuram o montante mensal, prejudicando o direito de defesa.

- deveria ter a fiscalização exposto de forma clara e concisa as razões que a levaram a desconsiderar as informações consignadas nas declarações, e não apenas mencionar que houve omissão de receita sem, no entanto, justificar as razões para tanto.

- o artigo mencionado no auto de infração que ora ficou subentendido como infringido também não merece guarida, pois foi fundamentado de forma genérica.

- quanto ao mérito, a fiscalização alega que deixou de apresentar tempestivamente as informações exigidas, em especial a DIPJ e no SPED.

- afirma que as obrigações foram cumpridas, mas o SPED apresentava críticas e erros que impediam a sua transmissão, optando por apresentar as declarações com saldo zero para evitar as multas expropriatórias.

- ao ser intimada, a recorrente cumpriu suas obrigações, retificando as DIPJ, DCTF e DACON, informando as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo inaplicável a multa de ofício e agravada.

- quanto à suposta omissão de receita por devolução e cancelamento de Notas Fiscais, a própria fiscalização confirmou que a Nota Fiscal nº 014805 não foi registrada pelo cliente adquirente e acata as justificativas da recorrente, contudo lança IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado, em razão da "*omissão de receita caracterizada pela escrituração de devolução de venda inexistente.*"

- como se comprovou que a mercadoria faturada pela Nota Fiscal 014805 não saiu e a venda não ocorreu, a fiscalização resolveu tributar a entrada de mercadoria, porque erradamente registrada, sendo que, no máximo, lançar multa formal por não haver o registro contábil da nota fiscal de saída cancelada.

- o fiscal considerou "... *redução da receita bruta e, por consequência, a diminuição indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL.*" como sendo a devolução simbólica de mercadoria cuja venda que não ocorreu, e ainda considerou a mesma devolução de venda, como pagamento efetuado a pessoas não identificadas, lançando IRRF com multa agravada.

- em momento algum houve a contagem física do dinheiro em caixa da recorrente, não podendo o julgador *a quo* inferir se seria destoante daquele apurado pelo razão acostado ao SPED e aos autos.

- por outro lado, o razão contábil, mesmo com o saque efetuado, permanece com saldo devedor por todo o período, comprovando exatamente o oposto da conclusão do julgador *a quo*, pois mesmo com o crédito indevido, o saldo de caixa se manteve de acordo com sua natureza devedora.

- o fisco não comprovou se houve ou não a efetiva retirada do recurso, tampouco se os saldos são ou não incompatíveis com a realidade fática, devendo a decisão recorrida ser reformada, para anular o lançamento.

- sua escrituração contábil tem por prática transitar as operações por Caixa, tenham ou não movimentado dinheiro; a Nota Fiscal em pauta é de Entrada, e não de Saída, emitida para anular os efeitos da de número 014805, e ajustar os estoques para fins de ICMS.

- o registro na conta Caixa foi um equívoco, pois essa nota tem natureza simbólica, valendo lembrar que à época não existia opção de cancelamento transcorrido o prazo de 24 horas de sua emissão.

- o registro normal da nota fiscal cancelada seria débito em Vendas a Prazo e a crédito em Duplicatas a Receber, mas como tudo transita pela conta Caixa, o valor foi registrado como saída, sem que transitasse o numerário.

- assim, o que seria mero erro de contabilização foi transformado pagamento a pessoas não identificadas, sem qualquer outra argumentação ou provas.

- quanto à infração dos custos e despesas não comprovadas, alega que, depois de 5 (cinco) anos do fato gerador, a fiscalização solicita a comprovação de despesas, concedendo prazo insuficiente.

- a fiscalização não questiona os pagamentos, mas considera os registros como despesas indedutíveis e efetuados a beneficiário não identificado.

- entretanto, foram localizados os comprovantes, mas a decisão recorrida manteve a autuação, fundamentada pela impressão subjetiva e pessoal do i. relator, que levanta questões sem qualquer prova ou indícios de fatos que contrariem a legislação, quer societária ou tributária, pois não há impedimento para que sociedades do mesmo grupo econômico executem parte das atividades da outra, bem como compartilhamento de despesas e custos, sendo dispensável a emissão de Notas Fiscais entre o condomínio, podendo ser utilizado qualquer outro documento como comprovante, tais como notas de débito e recibo.

- os recibos acostados aos autos não podem ser desqualificados sem qualquer fundamentação robusta.

- tanto a autoridade fiscalizadora como a de julgamento, enumeram as despesas glosadas e os respectivos comprovantes e registros contábeis, comprovando se tratarem de gastos efetuados no interesse dos negócios, bem como identificando claramente os beneficiários.

- logo, os valores pagos são dedutíveis nos termos do artigo 299 do RIR/99.

- quanto ao lançamento de IRRF, a fiscalização, em face da indisponibilidade de notas fiscais, recusou os comprovantes, limitando-se a glosar as despesas e considerar os pagamentos como beneficiários não identificados.

- não pode subsistir o lançamento, pois o caso configura bitributação.

- os valores pagos são dedutíveis, pois são necessários para a atividade produtiva.

- por outro lado, identificado os beneficiários, não há que ser falar em IRRF.

- com relação à infração da falta de declaração e recolhimento do PIS e COFINS, cita os itens 57, 59, 60 e 64, discordando da decisão recorrida que afirmou a exclusão da espontaneidade com o início do procedimento fiscal.

- afirma que já colacionou Parecer da SEFAZ/GO, comprovando as dificuldades enfrentadas para atender ao SPED.

- tanto a fiscalização quanto a DRJ/POA reconhecem que a recorrente forneceu todas as informações de apuração e apresentou o DACON, permitindo o lançamento e a homologação dos critérios e valores lançados, sem qualquer prejuízo ao fisco.

- a decisão recorrida consignou em voto que não teria ocorrido nulidade por agressão aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, legalidade e segurança jurídica; entretanto, a recorrente não argüiu a nulidade, mas a redução das multas aplicadas, tendo em vista seu caráter desarrazoado e confiscatório.

- mesmo com a entrega intempestiva das obrigações, as multas são afastadas pela disposição do artigo 138 do CTN, já que cumpriu as obrigações conforme intimações.

- ainda ocorreu a decadência para cobrança do PIS e COFINS, pois a fiscalização, ao lançar os tributos, limitou-se a considerar os saldos apurados a cada mês, inobservando os artigos 3º e 4º, das Leis nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, lançando valores indevidos nos meses subsequentes àqueles em que foi apurado saldos credores.

- a decisão recorrida acata a argumentação da fiscalização que utilizou os créditos para abater tributos de maior onerosidade, fato não comprovado nos autos, pois os débitos que permaneceram foram os lançados com multa de 150%.

- a legislação é clara quanto aos descontos dos créditos nos débitos dos próprios tributos e somente após, a compensação mediante PER/DCOMP.

- mesmo na compensação de ofício, o contribuinte deve anuir, conforme determina o § 1º do artigo 6º do Decreto nº 2.138/97.

- com a Lei nº 8.383/91, o IRPJ e CSLL são tributos por homologação, disciplinado pelo artigo 150 do CTN.

- em razão desse entendimento, o STJ editou Súmula nº 436, devendo ser aplicada nas apresentações da DCTF.

- as contribuições são de apuração mensal, motivo pelo qual os meses de janeiro a novembro/2010 deveriam ter sido lançados pela fiscalização até o último dia do mês

- todos os argumentos trazidos aos autos devem ser aplicados à apuração da CSLL, razão pela qual requer a sua análise para fins de desconstituir o crédito tributário lançado.

- é completamente desproporcional e irrazoável a manutenção das multas, tendo em vista equívocos contábeis e de informações, que decorreram de problemas causados pela da própria RFB, em suas constantes mudanças de versões de programas e sistemas.

- mesmo que cumpridas após o início da ação fiscal, as obrigações acessórias entregues foram suficientes para a fiscalização apurar e lançar o crédito tributário, sendo razão para exclusão das multas de ofício e juros de mora de 20%, conforme artigo 138 do CTN.

- breve leitura da descrição dos fatos e do enquadramento legal utilizado pelo agente fiscal ao realizar a lavratura do presente auto de infração percebe-se que os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, legalidade e segurança jurídica não foram respeitados, restando latente e imprescindível sua nulidade.

- questiona a legalidade da cobrança de multa de 150%, de multa agravada e juros de mora.

- cita o Recurso Extraordinário nº 736090, de repercussão geral, que decidirá sobre a razoabilidade na incidência de uma penalidade qualificada de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição que se deixou de pagar ou declarar.

- consoante demonstrativo do débito, foi aplicado valores exorbitantes a título de multa e juros de mora, sendo a recorrente duplamente punida pelas mesmas infrações, com procedimento que não encontra respaldo em nosso ordenamento jurídico, maculando o auto de infração de nulidade.

- a recorrente não preenche nenhum dos requisitos apontados que justifiquem a aplicação da multa, principalmente a agravada, conforme documentos apresentados em anexo, indevido, de pleno direito, o confisco perpetrado através da imposição da multa sobre o valor principal.

- as informações prestadas pela Recorrente nos prazos assinados pela RFB, antes do lançamento de ofício, determinam a espontaneidade para os tributos declarados, sobre os quais não incide sequer a multa de moratória conforme o art. 138 do CTN.

- finaliza requerendo:

i) recebimento do recurso voluntário por ser tempestivo.

ii) acolhimento das preliminares de nulidade.

iii) no mérito, que sejam acolhidas as razões da recorrente, para fins de anular os lançamentos tendo em vista os erros materiais apontados e as infrações à legislação pátria presentes na decisão recorrida.

iv) reconhecimento da decadência do PIS e COFINS de competência dos meses de janeiro a novembro/2010.

v) caso superados os pedidos anteriores, que reconhecida a ausência de conduta ilícita ou que pudessem embaraçar a fiscalização, com a extinção ou redução das multas aplicadas.

vi) que, ao final, seja cancelo o auto de infração.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria Lucia Miceli - Relatora

O recurso voluntário foi apresentado pela autuada e pelo responsável solidário Nadim Gibrail Hanna, que tiveram ciência do Acórdão da DRJ em 14/02/2017 e 15/02/2017, respectivamente. Como a data da apresentação se deu em 10/03/2017, o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele eu conheço.

Cumprе registrar que, em que pese o recurso voluntário ter sido apresentado pelo responsável solidário, esta matéria não foi expressamente contestada, restando preclusa, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Logo, a responsabilidade solidária do Sr. Nadim Gibrail Hanna está definitivamente julgada e mantida.

Passo ao julgamento na ordem dos lançamentos pelos anos-calendário, e não das alegações apresentadas no recurso voluntário.

### *Questão processual*

A recorrente requer o julgamento deste processo juntamente com o processo administrativo nº 13116.722739/2015-13, alegando que estão fundamentados nas mesmas constatações.

De acordo com o item 76 do Termo de Verificação Fiscal, ao longo do procedimento fiscal, verificou-se a ocorrência de **outras infrações à legislação tributária**, tratadas no processo administrativo nº 13116.722739/2015-13, nas quais não restou caracterizada a responsabilidade solidária do sócio administrador. Por esse motivo, os lançamentos foram lavrados em autos apartados, em razão da independência das matérias

tratadas, bem como das especificidades presentes neste lançamento, com a inclusão do responsável solidário, e também da multa de ofício qualificada em 150%.

A citada Portaria RFB nº 666/2008, vigente à época dos lançamentos, exige que sejam objeto de um único processo administrativo os lançamentos que tenham os mesmos elementos de prova, o que não ocorre no presente caso. Em sendo infrações distintas, não há obrigatoriedade de julgamento em conjunto, destacando que não houve qualquer prejuízo ao exercício do direito à defesa.

#### ***Da decadência.***

A recorrente alega a decadência, pois foram constatados pagamentos de estimativas, devendo ser aplicado o artigo 150, § 4º do CTN, determinando que o direito de constituir o lançamento é extinto quando transcorridos cinco anos, contados do fato gerador.

Ocorre que este lançamento foi lavrado com multa de ofício qualificada em 150%, em razão da constatação de fraude, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, fato que desloca a contagem do prazo decadencial do direito à constituição do crédito tributário para o artigo 173, inciso I do CTN, matéria que será analisada posteriormente, na apreciação do mérito.

Entretanto, de antemão, ainda que afastada a fraude, os tributos do PIS, COFINS e IRRF, como não houve pagamento, a contagem deste prazo deverá ser feita pelo artigo 173, inciso I do CTN, ainda que ausente a qualificação da multa de ofício. Assim, como a apuração das contribuições é mensal, e para o IRRF é diária, para os meses de janeiro a novembro de 2010, o início da contagem do prazo se dá em 01/01/2011 (primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser lançado), e termina em 31/12/2015. Como a ciência do auto de infração ocorreu em 15/12/2015, o direito ao lançamento para o PIS, COFINS e IRRF não havia decaído.

Destaco, ainda, que o prazo decadencial para o IRRF, decorrente de lançamento de ofício, é objeto da Súmula CARF nº 114, abaixo transcrita:

*O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.*

E, com relação ao IRPJ e CSLL, ainda que tenham sido confirmados pagamentos a título de estimativa mensais, a apuração do lucro é anual, e ambos os tributos têm fatos geradores em 31 de dezembro. Ou seja, caso afastada a multa qualificada, ainda sob a regra do artigo 150, § 4º do CTN, como a ciência ocorreu em 15/12/2015, a decadência está afastada para os lançamentos relativos ao ano-calendário de 2010 e 2011.

#### ***Da preliminar de nulidade***

A recorrente alega nulidade, pois não houve a descrição exata dos fatos e operações ocorridos durante a ação fiscal, e a indicação do dispositivo legal que ampara o lançamento é genérica, o que ofende os princípios do contraditório e ampla defesa.

Não assiste razão à recorrente. Importante frisar que um auto de infração será considerado nulo se os procedimentos não estiverem dentro do previsto no artigo 142 do CTN, bem como no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. No presente caso, compulsando os autos, verifica-se que todos os requisitos estão atendidos, pois houve a verificação da ocorrência do

fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e aplicação da penalidade cabível.

O presente lançamento decorre de glosa de despesas e registro de devolução de venda não contabilizada anteriormente, fatos que reduziram a base tributável dos tributos, além de ser motivar o lançamento de IRRF. Foi constatado, ainda, a ocorrência de fraude, com imputação da responsabilidade solidária ao sócio administrador. O auditor fiscal fez uma análise minuciosa das operações ocorridas, dando a correta interpretação a luz da legislação tributária, de forma a perfeitamente contextualizar a ocorrência do fato gerador. Todos os elementos formam um conjunto probatório de que ocorreu a infração, e que a cobrança do tributo se dá meio do lançamento.

Também não restou configurado o alegado cerceamento ao direito de defesa, pois a autuada tinha condições de se defender, tanto que assim o fez. Nas questões de mérito, a autuada contestou a base de cálculo assim como o fundamento legal, demonstrando ter claro entendimento do lançamento.

Por todo acima exposto, deixo de acolher a preliminar de nulidade.

### ***Do mérito***

Consta no Termo de Verificação Fiscal que a recorrente foi selecionada para fiscalização em razão das escriturações contábeis digitais (ECD), transmitidas para os anos-calendário de 2010 e 2011, não registrarem receitas de vendas, apesar de obter receitas superiores a R\$ 285 milhões e R\$ 252 milhões, respectivamente. Também constatou-se que as DIPJ estavam com todos os campos de valores zerados, as DCTF e as Dacon do primeiro período não foram apresentadas e, em relação a 2011, as DCTF somente continham informações de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), enquanto que as Dacon traziam os valores zerados.

Em sua defesa, a recorrente afirma que teve dificuldade em transmitir suas declarações e o SPED, optando por apresentá-los com valores zerados. Mas, assim que iniciado o procedimento fiscal, atendeu a todas intimações, prestando as informações solicitadas pela fiscalizada, motivo pelo qual entende que estaria espontânea nos termos do artigo 138 do CTN, sendo inaplicável a multa de ofício qualificada.

Não assiste razão à recorrente. O artigo 138 do CTN dispõe que o contribuinte está espontâneo enquanto não iniciado qualquer procedimento fiscal relacionado à infração. No presente caso, o início do procedimento fiscal se deu em 25/09/2014, sendo que, a partir desta data, qualquer ato do contribuinte já não mais está no abrigo da espontaneidade, sendo cabível, e obrigatória, a constituição do crédito tributário com multa de ofício e juros de mora.

Quanto à alegada dificuldade de transmissão das declarações, a inércia da recorrente em tentar resolvê-la não ajuda na defesa. Os fatos geradores são de 2010 e 2011, e apenas em setembro/2014, **após intimação**, é que a recorrente apresentou as declarações e o SPED, quando não estava mais espontânea.

Com relação às infrações, foram constatadas duas:

#### ***1) Glosa de despesas não comprovadas para o ano-calendário de 2010.***

Esta infração está descrita nos itens 26 e 27, abaixo transcritos:

*26. De acordo com a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) informada na ECD de 2010, o sujeito passivo, para apuração do lucro líquido do período de apuração encerrado em 31/12/2010, no total de R\$ 4.253.248,46, deduziu o montante de R\$ 23.512.156,28 a título de despesas administrativas, fls. 716/717.*

*27. Ocorre que diversos lançamentos a débito das contas analíticas 510201010051210- Outras Despesas, 510201010051238-Despesas Gerais, 510201010051219-Conserv. e Manut. de Maq. e Equipamentos, 510201010051209-Despesas c/Veículos e 510201010051205- Combustíveis e Lubrificantes (contas integrantes do grupo **DESpesas ADMINISTRATIVAS**), e a crédito da conta CAIXA, no montante de R\$ 18.704.376,27, foram realizados sem especificação dos respectivos documentos comprobatórios dessas despesas, conforme lançamentos extraídos do Livro Diário, fls. 64/70.*

A recorrente foi instada a comprovar os 84 lançamentos de despesas, que totalizaram R\$ 18.704.376,27, com apresentação das Notas Fiscais e os documentos bancários comprobatórios dos pagamentos realizados aos respectivos fornecedores de bens e serviços. A primeira intimação ocorreu em 04/02/2015. Após vários pedidos de prorrogação de prazo, em resposta protocolada em 27/08/2015, a recorrente apresentou os seguintes esclarecimentos:

*Item I - Esclarecimentos*

*a) Informamos que não localizamos as notas fiscais que comprovem as despesas administrativas contabilizadas constantes no Anexo III;*

*b) Da mesma forma, também não localizamos os documentos bancários e os demais, constantes no Anexo III.*

A fiscalização ressaltou que a soma destes lançamentos, de R\$ 18.704.376,27, representa 79,5% do total das despesas administrativas contabilizadas em 2010.

Em função da falta de comprovação das despesas, foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL.

Também foi lavrado auto de infração para constituição de crédito tributário de IRRF, caracterizado pelo pagamento a beneficiário não identificado/pagamento sem causa, nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, tendo em vista a não comprovação dos destinatários destes pagamentos contabilizados a crédito na conta CAIXA.

Juntamente com a impugnação, a recorrente apresentou os documentos de fls. 1.472 a 1.519, que tratam de recibos, todos relativos a prestação de serviços de extrusão de material plástico, das seguintes empresas:

1) Camada Indústria e Comércio de Plásticos LTDA, CNPJ. 02.641.814/0001-74;

2) K/Brasil Embalagens LTDA, CNPJ. 23.786.429/0001-51;

3) Megaplast Industria de Plásticos LTDA, CNPJ. 07.447.056/0001-38.

A seguir, transcrevo o trecho do voto da decisão recorrida que não acatou os documentos como comprovação das despesas:

*Os sujeitos passivos trazem aos autos, junto com a impugnação, cópia de recibos de valores pagos pela contribuinte por conta da prestação de serviços de extrusão, realizada pelas empresas Megaplast Indústria de Plásticos Ltda., K/Brasil Embalagens Ltda. e Camada Comércio e Indústria de Plásticos Ltda., com o intuito de provar a efetividade das despesas que foram glosadas pela fiscalização. Não foram apresentados contratos ou quaisquer outros documentos.*

*O Convênio Sinief s/nº, de 15 de dezembro de 1970, dispõe:*

*Art. 6º Os contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados e/ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações emitirão, conforme as operações que realizarem, os seguintes documentos fiscais:*

*I - Nota Fiscal, modelos I ou I-A;*

*[...]*

*Considerando a extrusão uma parte do processo industrial, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto 7.212/10 – RIPI) exige:*

*Art. 396. Os estabelecimentos emitirão a nota fiscal, modelos I ou I-A:*

*I - sempre que promoverem a saída de produtos;*

*[...]*

*Sob o ponto de vista formal, a nota fiscal é o documento hábil para comprovar as despesas questionadas. Elas não foram apresentadas pelos sujeitos passivos.*

*Sob o aspecto material, não parecem inidôneos os documentos juntados: todos foram firmados pelo mesmo signatário, em nome de sociedades de que participam o sócio-administrador da autuada (responsável solidário), Nadim Gibrail Hanna, ou o seu irmão, Nabil Gibrail Hanna, sendo ambos procuradores da interessada (fls. 697/698); aparentemente os documentos foram expedidos a posteriori, porquanto contêm características semelhantes (em relação à sociedade empresária Camada, o CNPJ incorreto é repetido invariavelmente); os recibos se relacionam somente com Outras Despesas ou Despesas gerais – em virtude do segmento a que pertencem as supostas prestadoras de serviço (indústria plástica), elas não poderiam justificar, presumivelmente, despesas de Conservação e Manutenção de Máquinas e Equipamentos, Despesas com Veículos e Combustíveis e Lubrificantes. Por fim, estranha-se o fato de a autuada não ter informado ao atuante a que título foram*

*realizadas as despesas administrativas que pretendeu justificar na impugnação.*

*Assim, entendo que os recibos apresentados na impugnação não são hábeis e idôneos para justificar a efetividade das prestações de serviços correspondentes às despesas glosadas.*

No recurso voluntário, a recorrente alega que foram localizados os comprovantes das despesas, que afastam a indedutibilidade dos gastos, bem como a cobrança do IRRF. Aduz que DRJ/POA aprovou uma impressão subjetiva do relator, desprovida de prova ou indícios que contrariem a legislação, já que não há impedimento para o compartilhamento de despesas e custos entre empresas do mesmo grupo econômico, conforme já se posicionou a COSIT na Solução de Divergência nº 23/2013. Neste tipo de operação, é dispensável a emissão de Notas Fiscais, podendo ser utilizado o recibo como documento comprobatório.

Passo a me pronunciar.

O que é possível verificar nos autos é que a cada oportunidade a recorrente tenta justificar as despesas alegando fatos e fundamentos novos. Se as despesas eram compartilhadas pelo grupo econômico, e os recibos assinados pelos irmãos Nadim Gibrail Hanna, ou o seu irmão, Nabil Gibrail Hanna, porque somente agora, em sede de julgamento de segundo instância, que essa questão é levantada? Porque as despesas foram lançadas como administrativas, enquanto que os recibos tratam de despesas relativos ao processo industrial?

Ainda que fossem despesas compartilhadas, alegação trazida aos autos somente no recurso voluntário, de forma a afastar as questões trazidas pela decisão recorrida quanto ao aspecto material dos recibos apresentados, é necessário esclarecer que a própria Solução de Divergência COSIT, nº 23, de 23 de setembro de 2013, citada pela recorrente, traz requisitos que devem ser observados. Estes requisitos, para fins de convencimento desta conselheira acerca da nova linha de defesa - o compartilhamento de despesas e custos, deveriam estar devidamente comprovados nos autos. Assim consta na ementa da citada Solução:

*Para que os valores movimentados em razão do citado **rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ**, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; **que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes**; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.*

Não conta nos autos qualquer acordo firmado entre as empresas de que teria ocorrido compartilhamento de custos e despesas. Os recibos apresentados, que foram **produzidos e assinados** pelas partes interessadas na comprovação das despesas, são relativos a

serviços prestados pelas citadas empresas, não havendo menção que elas teriam arcados com custos/despesas da recorrente, que justificaria a nova defesa.

Do exposto, pela falta de comprovação das despesas administrativas, nego provimento ao recurso voluntário, mantendo as autuações de IRPJ e CSLL.

Com relação à infração do IRRF, contesta alegando que seria bi-tributação. Afirma que são comprovadamente despesas dedutíveis, e, identificados os beneficiários, não há que se falar em IRRF.

Não há como acatar as alegações. Como já visto, os documentos apresentados não se prestam para justificar as despesas, muito menos considerá-las dedutíveis. Também não é possível afirmar quem seriam os beneficiários, já que os documentos foram produzidos e assinados pelos próprios interessados, procuradores da recorrente. Desta forma, correto o lançamento para cobrança do IRRF com fulcro no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1985, que assim determina:

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

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

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

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

Da leitura do dispositivo legal supra, depreende-se que a norma determina que a pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado, ou quando não comprovada a operação ou a sua causa, cabe a cobrança do IRRF à alíquota de 35%, sobre a base de cálculo reajustada. Não se trata de bi-tributação, mas um mecanismo que possibilita à Fazenda Pública a cobrança dos tributos devidos sobre a renda auferida por terceiros. Ora, se não é possível identificar o beneficiário do pagamento, a cobrança do tributo que incidiria sobre esta receita é transferida do sujeito passivo para o responsável tributário eleito pela legislação, no caso, a fonte pagadora, através de retenção exclusiva do imposto de renda. Este mesmo mecanismo se aplica quando não for possível comprovar a operação ou a causa do pagamento.

Assim enfrentou esta questão a decisão recorrida, cujos fundamentos adoto no meu voto:

*A exigência de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados em decorrência de despesas glosadas no IRPJ e CSLL não configura tributação sobre a mesma coisa (bis in idem). Tratam-se de hipóteses de incidência distintas: no IRPJ e na*

*CSLL, tributa-se a renda da auçada, enquanto no IRRF, a renda de terceiro. As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL incidem sobre o lucro real, que sofre influência das despesas administrativas; para o IRRF, a base de cálculo é o valor do pagamento efetuado.*

Destaco que o auditor fiscal consignou no Termo de Verificação Fiscal que, a despeito de a fiscalizada não ter apresentado os documentos que pudessem identificar os destinatários dos dispêndios, em nenhum momento negou que tivesse efetuado tais pagamentos escriturados a crédito na conta Caixa. Registrou, ainda, que a consolidação diária dos lançamentos da conta Caixa confirma que em todos os dias do ano de 2010 essa conta registrou saldo devedor. Ou seja, a recorrente dispunha de recursos suficientes para efetuar os pagamentos contabilizados como despesas administrativas. Registrou, ainda, que a escrita contábil faz prova tanto a favor como contra o empresário, nos termos do artigo 226 do Código Civil. Assim, o registro a crédito na conta Caixa comprova a realização dos pagamentos em questão. Entretanto, pela falta de documentação e identificação dos destinatários, restou caracterizado o fato que enseja a aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1985.

Na impugnação, na tentativa de justificar as despesas, a fiscalizada apresentou recibos os quais identificariam os beneficiários. Mas, como já visto, estes documentos não foram hábeis para comprovar as despesas, além de colocar em dúvida os verdadeiros beneficiários, lembrando que todos os recibos seriam de empresas ligadas ao sócio da recorrente, ou a seu irmão, fato que enfraquece sua força probante.

Logo, voto por não provimento ao recurso voluntário quanto aos lançamentos de IRPJ, CSLL e IRRF, relativos ao ano-calendário de 2010.

## **2) Devolução na comprovada de venda, no ano-calendário de 2011.**

Durante a ação fiscal, foi constatado que a Nota Fiscal de venda nº 014805, no valor de R\$ 2.264.469,90, **não foi contabilizada como receita de venda** pelo fato de ter sido emitida com valor incorreto. Em consulta à escrituração contábil da empresa adquirente, de fato a Nota Fiscal nº 014805 não foi contabilizada, sendo contabilizada a Nota Fiscal de venda nº 014830, substituta da primeira, no valor de R\$ 2.264,47.

Ocorre que também foi emitida Nota Fiscal nº 018872, no valor de R\$ 2.264.469,90, de devolução da "venda" representada pela Nota Fiscal nº 014805, na data de sua emissão, em 13/07/2011, a débito da conta 620101010062106 - DEVOLUÇÕES DE VENDAS (conta redutora da Receita de Vendas), e a crédito da conta CAIXA, como se o valor tivesse sido devolvido para a empresa adquirente.

Assim, como a Nota Fiscal de venda nº 014805 não foi contabilizada, não há justificativa para a contabilização da Nota Fiscal de devolução nº 018872, reduzindo a base tributável de IRPJ e CSLL, motivo pelo qual os créditos tributários foram constituídos em razão de omissão de receita caracterizada pela escrituração de devolução de venda.

Além disso, na apuração dos créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, foram compensados os créditos dessas contribuições sobre essa devolução de venda, no valor de R\$ 2.264.469,90, referente a nota fiscal de devolução nº 018872. No entanto, não é cabível o aproveitamento de créditos sobre a devolução de uma venda que não foi contabilizada, devendo os valores de PIS e COFINS serem recalculados, dando origem à constituição dos créditos tributários destas contribuições.

Para efeito de lançamento, os créditos remanescentes apurados pelo sujeito passivo no mês julho de 2011, sendo R\$ 28.407,22 referentes à COFINS, fl. 1.160, e R\$ 6.167,36 referentes à contribuição para o PIS/PASEP, fls. 1.146, foram utilizados de ofício, no próprio período de apuração desses créditos.

Ainda, em razão da não comprovação do pagamento contabilizado a crédito na conta CAIXA, no montante de R\$ 2.264.469,90, conforme ficha Razão, foi constituído crédito tributário do IRRF, caracterizado pelo pagamento a beneficiário não identificado/pagamento sem causa, conforme artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Em sua defesa, a recorrente alega que houve erro contábil, e que a fiscalização tributa como receita o valor de uma nota fiscal de entrada de mercadoria, fato que ensejaria, no máximo, multa formal por não haver o registro da nota fiscal de saída cancelada. Esclarece que teve dificuldades para o cancelamento da Nota Fiscal junto a SEFAZ, motivo pelo qual deve ser anulado o lançamento, ou afastada a multa de ofício.

Contesta, ainda, o lançamento de IRRF, já que a própria fiscalização confirmou que o cliente adquirente não contabilizou a nota fiscal cancelada. Alega que não houve contagem física do recurso em CAIXA para confirmar que houve pagamento de fato. Além disso, mesmo com o lançamento contábil a crédito indevido, o saldo do CAIXA se manteve de acordo com sua natureza devedora.

Quanto ao PIS e COFINS, contesta a compensação de ofício feita pelo auditor fiscal, pois seria necessária a anuência da recorrente, nos termos do § 1º do artigo 6º do Decreto nº 2.138/97. Ademais, a compensação só pode ocorrer mediante PER/DCOMP.

Passo a julgar.

Não merece acolhida a alegação de mero erro contábil e que estar-se-ia tributando uma Nota Fiscal de entrada de mercadoria. O auditor fiscal verificou que a Nota Fiscal de devolução nº 018872 **foi contabilizada a débito em conta redutora da receita bruta, reduzindo indevidamente a base tributável do IRPJ e da CSLL**. Ora, se a Nota Fiscal de venda nº 014805 não foi contabilizada, não houve o ingresso indevido de R\$ 2.264.469,90 a título de receita. Logo, não há porque reduzir a base tributável no mesmo valor.

Também não importa se havia saldo devedor suficiente na conta Caixa para suportar o lançamento a crédito neste valor. O problema está no lançamento a débito em conta de resultado com a redução da receita do período. Logo, correta a constituição dos créditos tributários de IRPJ e CSLL incidentes sobre esse montante abatido indevidamente da receita bruta.

Da mesma forma, não é possível o aproveitamento dos créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS relativo a essa devolução de venda que não ocorreu. O lançamento para constituir o crédito tributário da diferença apurada com exclusão destes créditos indevidos é pertinente, sendo que compensação de ofício, levada a efeito pelo auditor fiscal, faz parte de própria sistemática de apuração das contribuições, na qual deve-se abater créditos do mesmo período de apuração da contribuição devida.

Abaixo, o demonstrativo da apuração das contribuições PIS e COFINS.

	Base de Cálculo	PIS 1,65%	COFINS 7,6%
Valor devido	2.264.469,90	37.363,75	172.099,71
Crédito constante na DACON		6.167,36	28.407,22
<b>Saldo devedor - AI</b>		<b>31.196,39</b>	<b>143.692,49</b>

Repare que o resultado seria o mesmo se a DACON tivesse sido apresentada corretamente, sem o aproveitamento do crédito indevido da devolução que não ocorreu, conforme tabela abaixo:

	Inclusão indevida do crédito DACON original	Sem inclusão do crédito DACON retificada
Bens utilizados como insumos	18.147.143,31	18.147.143,31
Despesas energia elétrica, etc	16.639,52	16.639,52
Despesas de armazenagens, etc	401.634,44	401.634,44
Sobre bens do ativo imobilizados	34.387,62	34.387,62
Devolução de vendas	2.290.719,17	26.249,27
<b>Base de Cálculo dos créditos</b>	<b>20.890.524,06</b>	<b>18.626.054,16</b>
<b>Crédito PIS 1,65%</b>	<b>344.693,65</b>	<b>307.329,89</b>
<b>Crédito COFINS 7,6%</b>	<b>1.587.679,83</b>	<b>1.415.580,12</b>

	Valor devido	Crédito retificado	<b>Saldo devedor</b>
Débito de PIS 1,65%	338.526,29	307.329,89	<b>31.196,40</b>
Débito de COFINS 7,6%	1.559.272,61	1.415.580,12	<b>143.692,49</b>

Pelo exposto, não há reparo a ser feito no lançamento de PIS e COFINS, motivo pelo qual nego provimento ao recurso voluntário neste item.

Já com relação ao lançamento de IRRF em decorrência desta infração apurada, entendo que assiste razão à recorrente, pelos motivos a seguir.

O artigo 61 da Lei nº 8.981/95 tem aplicação quando se detecta um pagamento a um beneficiário não identificado, ou quando não comprovada a causa. A natureza da operação deve pressupor, de fato, um pagamento, em razão de uma contra-prestação ou entrega de produto, como foi o caso da infração anterior. Em seus assentamentos contábeis, a fiscalizada registrou saídas de recursos da conta Caixa relativos a despesas administrativas. Por óbvio que a operação em si requer um pagamento. Assim, como o auditor fiscal consignou em seu Termo de Verificação Fiscal, a própria escrita contábil faz prova tanto em favor como contra, motivo pelo qual os lançamentos a crédito na conta Caixa comprovam o pagamento.

Entretanto, entendo que a infração aqui relatada não envolve um pagamento a terceiro, mas um artifício contábil que reduziu as receitas do período. O fiscal relatou que o fato que deu origem aos lançamentos contábeis aqui analisados tem origem na emissão de uma Nota Fiscal de Venda com o valor equivocado. Esta venda no valor de R\$ 2.264.469,90 não foi concretizada, como atestou a própria empresa adquirente, a qual afirmou que não contabilizou a Nota Fiscal de Venda, e sequer a Nota Fiscal de Devolução. A adquirente apenas contabilizou a Nota Fiscal com o valor correto, de R\$ 2.264,47. Ou seja, não houve circulação de mercadoria no valor de R\$ 2.264.469,90, assim como não houve entrada de numerário no mesmo valor. A infração detectada foi o "desacerto" dos lançamentos contábeis. Por um lado não houve registro da Nota Fiscal de Venda, mas por outro lado, a fiscalizada contabilizou a Nota Fiscal de Devolução. Este procedimento é que levou à redução da receita tributável, dando motivo ao lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Do contrário, se a fiscalizada tivesse feitos todos dos lançamentos contábeis corretos, registrando as duas Notas Fiscais de Venda e de Devolução, ambas com valor de R\$ 2.264.469,90, ainda que tivesse um lançamento a crédito na conta Caixa, não existiria um pagamento a terceiro.

Portanto, relativo a esta infração, por não vislumbrar um pagamento a terceiro no registro da Nota de Devolução, ainda que com lançamento a crédito na conta Caixa, concluo que não cabe o lançamento para constituição do crédito de IRRF, com fulcro no artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para exonerar o lançamento de IRRF do ano-calendário de 2011.

### **Da multa qualificada de 150%**

O auditor fiscal justificou a aplicação da multa de ofício qualificada pela seguinte conduta: a fiscalizada contabilizou devolução de venda inexistente, no valor de R\$ 2.264.469,90, e despesas indedutíveis (sem comprovação documental) no total de R\$ 18.704.376,27, acarretando a redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e, por consequência, a redução dos valores a recolher desses tributos. Essa conduta reiterada, com lançamentos contábeis efetuados em todos os meses do ano de 2010, assim como em julho de 2011, sem comprovação documental, demonstra a intenção do sujeito passivo de modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (redução das bases de cálculo), de modo a reduzir o montante dos tributos a pagar. Concluiu que essa prática configura fraude, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, cabendo a qualificação da multa de ofício para 150%.

A recorrente contesta a cobrança da multa de ofício qualificada, tendo em vista que houve apenas erros contábeis, e cumpriu todas as obrigações acessórias, estando amparada no artigo 138 do CTN. Não foram respeitados princípios constitucionais, questionando a legalidade da cobrança da multa de ofício de 150%. Os valores cobrados a título de multa e juros de mora são exorbitantes.

Não assiste razão à recorrente. É de se notar que, apenas após intimada, é que a recorrente apresentou as declarações devidas, o que afasta a aplicação do instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do CTN. E, para aquelas declarações apresentadas espontaneamente, os valores estavam todos zerados. Ou seja, a despeito de auferir receitas em valores superiores a R\$ 285 milhões e R\$ 252 milhões para os anos-calendário de 2010 e 2011, respectivamente, a recorrente nada declarou, demonstrando a intenção de dificultar o conhecimento, por parte da Fazenda Pública, dos fatos geradores dos tributos devidos.

A recorrente ainda alega que não preenche nenhum dos requisitos que justificasse a aplicação da multa. Entretanto, não ajuda a defesa a redução das bases tributáveis com despesas administrativas, no montante de R\$ 18.704.376,27, para as quais afirmou não possuir as Notas Fiscais durante a ação fiscal. Apenas na fase do contencioso que foram apresentados recibos de empresas cujos sócios são relacionados, a saber, os irmãos Nadim Gibrail Hanna e Nabil Gibrail Hanna. Da mesma forma, registrar a devolução de venda que não foi contabilizada, com a redução da receita tributável, apenas reforça a demonstração da intenção inequívoca de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante dos devidos, situação que caracteriza a fraude, não afastada com seus argumentos de defesa.

Quanto às alegações de que a multa de ofício qualificada teria caráter desarrozado e confiscatório, bem como desproporcional e expropriatório, é de se citar a Súmula CARF nº 2, no sentido de que este colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. O artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 é claro ao

determinar que o percentual da multa de ofício de 75% (artigo 44, inciso I do mesmo diploma legal) será aplicado em dobro quando verificada a ocorrência de fraude (artigo 72 da Lei nº 4.502/64). É o que ocorre no presente caso, como demonstrado anteriormente.

Além disso, esta conselheira deve observar a Súmula CARF nº 5, que pacifica o entendimento administrativo de que são devidos os juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

Logo, correta a aplicação da multa de ofício qualificada no valor de 150%, bem como a cobrança dos juros de mora.

### CONCLUSÃO

Por todo acima exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e decadência suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir somente o crédito tributário relativo ao IRRF do ano-calendário de 2011.

Maria Lucia Miceli - Relatora