



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

Processo nº 13603.724602/2011-70
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-001.878 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2017
Matéria IRPJ/CSLL - SALDO CREDOR DE CAIXA - OMISSÃO DE RECEITAS - GLOSA DE CUSTOS
Recorrente DECISAO COMERCIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Na legislação fiscal, as presunções legais relativas de omissão de receitas, como todas, têm um efeito próprio: elas invertem o ônus da prova, deixando-o sob responsabilidade exclusiva do contribuinte autuado.

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO.

A legislação fiscal considera como omissão de receitas os suprimentos de caixa, quando não for comprovada a origem nem a efetiva entrega dos recursos.

Em se tratando de suprimentos de numerário, as provas a serem produzidas devem atestar cumulativamente dois fatos, quais sejam, a efetiva entrega e a origem dos respectivos recursos. Além disso, tais provas devem ser coincidentes em datas e valores com os dados lançados nos registros contábeis e lastreadas em documentos hábeis e idôneos emitidos por terceiros.

SALDO CREDOR DE CAIXA.

A lei autoriza a presunção de omissão de receitas, quando verificado o saldo credor de caixa.

CUSTOS INDEDUTÍVEIS.

A legislação fiscal exige que a determinação do lucro real não pode prescindir de documentação hábil e idônea que confira ao registro contábil a garantia mínima dos seus efeitos tributários.

Os custos ou despesas operacionais somente serão dedutíveis na apuração do lucro real, desde que efetivos e se atendidas as condições gerais de dedutibilidade estabelecidas em lei, como necessidade, normalidade e comprovação por documentação hábil e idônea.

MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DE CUSTOS. MATÉRIA PROBATÓRIA. NÃO APLICABILIDADE.

A não apresentação de provas por parte do contribuinte no sentido de elidir a não comprovação de custos não constitui comportamento bastante o suficiente para que se enquadre nas condições previstas na legislação tributária para a qualificação da multa de ofício.

RECURSO DE OFÍCIO. CUSTOS DEDUTÍVEIS. RECURSO DE OFÍCIO.

Uma vez comprovados os custos postos em questionamento por documentos hábeis e idôneos e satisfeitas as condições gerais de dedutibilidade dos mesmos, cabe revisar o lançamento excluindo-os de sua base de cálculo.

ACERTOS NA BASE TRIBUTÁVEL. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECURSO DE OFÍCIO.

Verificadas irregularidades no levantamento das bases de cálculo tributadas, a exigência deve ser refeita.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. '

Quanto aos lançamentos reflexos, aplica-se, mutatis mutandis, o que foi decidido quanto ao lançamento matriz, dada a íntima relação de causa e efeito entre eles.

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.

RO Negado e RV Mantido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, negar provimento em relação à omissão de receitas (saldo credor de caixa e suprimimento de numerário pela empresa e sócios). Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e José Roberto Adelino da Silva; II) Pelo voto de qualidade, negar provimento em relação à glosa de custos. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e José Roberto Adelino da Silva que davam provimento parcial para excluir as glosas de custos apenas da empresa MACOVIL; III) Por unanimidade de votos, dar provimento para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para 75%; e IV) Por maioria de votos, dar provimento para cancelar as multas isoladas, nas exatas medidas das bases de cálculos das multas de ofício aplicadas para o IRPJ e a CSLL. Em primeira rodada contra a tese que

mantinha integralmente as multas isoladas, ficaram vencidos, pelo voto de qualidade, os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e José Roberto Adelino da Silva, que cancelavam-nas integralmente. Em segunda rodada, onde todos participaram, a tese ganhadora na primeira rodada, por maioria de votos, foi superada pela tese em que as multas isoladas eram absorvidas e assim canceladas apenas na exata medida das bases de cálculo das multas de ofícios, ficando vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa que votaram pela tese que mantinham todas as multas isoladas. Designada a Conselheira Livia De Carli Germano para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, José Roberto Adelino da Silva e Antonio Bezerra Neto. Ausente justificadamente o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e recurso voluntário no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/BHE-MG.

Adoto e transcrevo parte do relatório constante na decisão de primeira instância para compor em parte este relatório:

I - DO LANÇAMENTO.

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 04/08, que exige o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, no valor de R\$18.415.554,70, cumulado com multa de ofício, em parte, qualificada no percentual de 150%, noutra, no de 75%, bem como exigida isoladamente, no de 50%; e juros de mora pertinentes calculados até 12/2011.

Em decorrência desse procedimento principal, foram também formalizados os seguintes lançamentos reflexos, a saber:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 29/32 e 49/51), respectivamente, nos valores de R\$6.018.931,53, com multa de ofício, em parte, qualificada no percentual de 150%, noutra, no de 75%; e R\$625.724,11 relativamente à multa exigida isoladamente no percentual de 50%.

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 52/58), no valor de R\$1.675.725,14, cumulada com multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora pertinentes, calculados até 12/2011.

Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 63/65), no valor de R\$363.808,74, cumulada com multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora pertinentes, calculados até 12/2011.

1.1 - DESCRIÇÃO DOS FATOS. IRPJ E REFLEXOS.

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

**0001 OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL
SALDO CREDOR DE CAIXA**

Omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2008	1.068.564,42	75,00
30/09/2008	46.515,88	75,00
31/12/2008	393.175,46	75,00
31/01/2009	319.845,32	75,00
31/07/2009	3.698.725,67	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 281, inciso I, e 288 do RIR/99

**0002 OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL
SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIOS E ADMINISTRADORES**

Omissão de receita caracterizada pela não comprovação da origem e/ou da efetividade da entrega do numerário, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2008	566.000,00	75,00
30/09/2008	400.000,00	75,00
31/01/2009	450.000,00	75,00
28/02/2009	100.000,00	75,00
31/03/2009	320.000,00	75,00
30/04/2009	460.000,00	75,00
31/05/2009	250.000,00	75,00
30/06/2009	650.000,00	75,00
31/07/2009	1.250.000,00	75,00
30/09/2009	120.000,00	75,00

I.2 - DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF (FLS. 72/93).

Eis os pontos abordados pela Fiscalização.

A sociedade empresária foi constituída em 14/07/1988, conforme cópia do contrato social anexo.

O objetivo social é a comercialização por atacado de gêneros alimentícios em geral, materiais de limpeza, conservas, bebidas, rações, artigos de embalagem e produtos de armarinho em geral, podendo ser estendido ou modificado, a critério dos sócios e mediante alteração contratual, devidamente registrada no Órgão competente, conforme cópia da 14a alteração contratual.

A composição do quadro social, conforme re-ratificação dos termos da 13a alteração contratual, registrada na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais, cuja cópia encontra-se em anexo é a seguinte:

(...)

A partir da 14ª alteração contratual, registrada na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais, em 04/10/2010 a sociedade passar ter como único sócio o Sr. Euler Martins Costa.

II - DOS FATOS

O presente procedimento fiscal originou-se com a intimação, por via postal, do sujeito passivo em 18/11/2010, através do Termo de Intimação Fiscal nº 748/2010, amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D) nº 06.1.10.002010-00765-1. Ni aferido termo de intimação, foram solicitados documentos, livros fiscais e contábeis ali especificados, com o fito de verificar a regularidade dos suprimentos de numerários do período de 1701/2008 a 31/12/2009.

Em Resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 748/2010, a fiscalizada limitou-se a apresentar cópia da declaração do imposto de renda do sócio, sr. Euler Martins Costa, dos exercícios de 2009 e 2010.

Assim sendo, foi instaurado novo procedimento de fiscalização amparado desta vez pelo Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) nº 06.1.10.00-2011-00080-4, que se iniciou com a ciência do sujeito passivo, por via postal, em 28/02/2011, do Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF), conforme aviso de recebimento anexo. No referido termo foram solicitados livros e documentos ali citados.

(...)

Na data de 05/04/2011 foram entregues os seguintes livros e documentos contábeis e fiscais: Diário, Razão, Registro de Entradas e Registro de Saídas, Extratos Bancários, Livro de Apuração do Lucro Real, Contrato Social e alterações posteriores.

Após auditoria pormenorizada nos documentos e livros contábeis e fiscais foi emitido o Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 126/2011, cuja ciência à fiscalizada deu-se por via postal em 14/04/2011, no qual foi solicitada comprovação documental que identificasse os credores dos empréstimos tomados pela mesma.

Em 20/04/2011, a fiscalizada, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 126/2011, encaminhou apenas cópias de contratos de mútuos firmado por ela e o sócio Sr. Euler Martins Costa. Não apresentado qualquer outro documento comprobatório da operação.

Em 16/05/2011, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 229/2011, cuja ciência ocorreu por via postal em 16/05/2011, no qual foram solicitados:

1-Apresentação de documentação comprobatória dos lançamentos efetuados na conta contábil nº 20031 - Adiantamento de Clientes;

2-Declaração informando a natureza precisa dos bens ou serviços fornecidos pela intimada que originaram os adiantamentos de clientes lançados, inclusive determinando cada um destes bens ou serviços e os prazos de adimplementos ajustados;

3-Contrato social e alterações posteriores;

4-Arquivo da conta caixa em meio magnético;

5- b) Decon Consultoria Administração Empresarial e Participações Ltda- CNPJ nº 07.666.140/0001-42;

c) Vilaça Comercial Ltda. - CNPJ nº 02.789.496/0001-50.

6-Comprovação do suprimento de numerário realizado em 29/12/2009 pela Decon Consultoria Administração Empresarial e Participações Ltda. registrado na conta contábil nº 2.2.06.01.0001. A comprovação deve identificar o credor do empréstimo é coincidência de data e valor suprido;

7-Relação dos bens e direitos constantes do Ativo Permanente da fiscalizada.

(...)

A resposta à intimação nº 229/2011 ocorreu em 22/06/2011. Nela a fiscalizada esclarece que:

"1- Em cumprimento à Ia exigência, esclarece a Intimada que a documentação que ampara os lançamentos no ano de 2008 da conta 20031 "Adiantamento a Clientes" são Contratos de Mútuo firmados entre as Empresas Vilaça Comercial Ltda. e Macovil Comercial Ltda., empresas estas pertencentes ao grupo econômico, cujos contratos sociais que comprovam o fato já foram devidamente apresentados ao Sr. Auditor Fiscal da Receita Federal Arismar José Viana.

2- Os contratos de mútuo apresentados declaram a natureza da operação, seus respectivos prazos e demais condições contratuais.

3- Esclarece a Intimada que os Contratos Sociais e suas Alterações já foram devidamente apresentados, sendo esta exigência dispensada pelo Sr. Auditor Fiscal da Receita Federal Arismar José Viana no dia 24/05/2011.

4- Em cumprimento à 4a exigência, segue em anexo o CD com o arquivo da conta "Caixa" no ano-calendário 2008.

5- Esclarece a Notificada que as empresas Vilaça Comercial Ltda., Macovil Comercial Ltda e Decon Consultoria Administração Empresarial e Participações Ltda pertencem ao mesmo grupo econômico, conforme se pode observar em seus respectivos atos

constitutivos, tratando-se estas de empresas familiares e cujos quadros societários estão diretamente relacionados.

6- Não foi identificada, no Razão da Decon Consultoria Administração Empresarial e Participação Ltda, Conta 2.2.06.01.0001, o suprimento de numerário realizado em 29/12/2009, conforme anexo.

7- Esclarece por fim a notificada que os bens e direito constante do Ativo Permanente da Empresa Decisão Atacadista do ano de 2008 se encontram discriminados no Livro

III - DO LANÇAMENTO

A Decisão Comercial Ltda, em relação ao ano-calendário de 2008, apresentou a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), indicando como fonia de tributação o lucro real trimestral. Para o ano-calendário

2009, a opção de tributação foi lucro real anual com balancete de suspensão ou redução, conforme declarações anexas.

No sistema de controle de recolhimentos da Receita Federal do Brasil (sinalOó) foram encontrados recolhimentos a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes ao período fiscalizado, conforme tela anexa.

A fiscalizada apresentou Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) no período fiscalizado, entretanto declarou valores apurados a título de IRPJ e CSLL apenas no ano-calendário 2008, conforme cópias anexas.

Os valores declarados pelo sujeito passivo em DCTF e os valores recolhidos foram considerados nos valores apurados no presente trabalho fiscal, que apurou as seguintes infrações.

1. IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ANOS-CALENDÁRIO 2008 e 2009.

Falta de comprovação da origem e da efetiva entrega dos recursos contabilizados a título de empréstimos, pelo sócio, para suprimento de caixa da empresa.

No período fiscalizado, 01/01/2008 a 31/12/2009, foram contabilizados empréstimos do sócio para suprimento de caixa da empresa fiscalizada, conforme tabela abaixo:

(...)

O sujeito passivo foi intimado a comprovar as operações acima com documentos contábeis que identificam os credores dos empréstimos tomados pela fiscalizada, em coincidência de data e valor, através dos Termos de Intimação Fiscal (TIF) nº 748/2010, 105/2011, 126/2011, 229/2011 e no Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência ocorreu em 28/02/2011.

Pelo que se viu, mesmo reiterando à solicitação para comprovação dos autores dos empréstimos cuja origem não foi possível obter nos extratos bancários apresentados ao fisco, o sujeito passivo, novamente não os identificou.

Em se tratando de suprimento de numerário, as provas a serem produzidas devem atentar cumulativamente dois fatos:

- 1) Entrega efetiva dos recursos supridos;
- 2) Identificação da origem de tais recursos.

Além disso, tais provas devem ser coincidentes em datas e valores com os dados lançados nos registros contábeis e lastreados em documentos emitidos por terceiros.

Logo, não estando demonstrada a regularidade dos suprimentos, deve-se aplicar a presunção legal de se tratarem de recursos originados da própria atividade operacional da fiscalizada e mantidos à margem da escrituração.

RECEITAS OMITIDAS
SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS NÃO COMPROVADOS
SÓCIO EULER MARTINS COSTA

Processo nº 13603.724602/2011-70
Acórdão n.º **1401-001.878**

S1-C4T1
Fl. 10.211

CONTA 20395 EM 2008	
2.2.03.03.001 EM 2009	
DATA	VALOR SUPRIMENTO
02/01/2008	174.000,00
10/01/2008	72.000,00
31/03/2008	320.000,00
02/09/2008	400.000,00
02/01/2009	450.000,00
16/02/2009	100.000,00
01/03/2009	320.000,00
06/04/2009	460.000,00
03/05/2009	250.000,00
03/06/2009	650.000,00
02/07/2009	500.000,00
22/07/2009	750.000,00
07/09/2009	120.000,00
27/10/2009	50.000,00
03/11/2009	800.000,00

(...)

2 - OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA

A falta de comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, de empréstimos tomados de terceiros, provocando saldo credor de caixa, autoriza a tributação como omissão de receitas.

No decorrer do ano-calendário 2008, foram contabilizados valores, discriminados a seguir, na conta Adiantamento de Clientes - (Conta 20.331), cuja comprovação foi solicitada através do Termo de Intimação Fiscal nº 229/2011 e reiterada pelo Termo de Intimação Fiscal nº 482/2011.

ADIANTAMENTO DE CLIENTES 2008		
20.3333 MACOVIL DATA	COMERCIAL LTDA	CONTA 1.1.02.01.002 RAZÃO (FLS.)
VALOR		
02/01/2008	370.000,00	368
02/08/2008	630.000,00	361
20333 - VILA^GOMÉRCIAIL .LTDA CONTA-1.02.01.0003 ■		
11/02/2008	140.000,00	368
02/10/2008	190.000,00	356
02/11/2008	210.000,00	356

Logo, não comprovada a transação com documentação hábil e idônea, cumpre ao fisco a glosa dos valores listados acima e a recomposição dos saldos mensais da conta Caixa, lançando os saldos credores apurados como presunção de omissão de receitas.

No ano-calendário 2009 foi realizado suprimento de numerários pela empresa Decon Consultoria Administração Empresarial e Participação Ltda, contabilizada na conta contábil nº 2.2.06.01.0001, cuja comprovação foi solicitada através do Termo de Intimação nº 229/2011. A fiscalizada respondeu que não identificou o lançamento contábil em sua escrituração contábil.

Entretanto, o lançamento consta do Livro Razão do sujeito passivo, a seguir reproduzido.

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS - TERCEIROS - 2009				
Nome:	DECISAO COMERCIAL LTDA			
CNPJ:	25.322.868/0001-39			
Conta:	2.2.06.01.0001 - DECON CONSULTORIA			
Saldo inicial:	0,00			
DATA	CÓD. CONTA	CONTA	D/C	VALOR
31/12/2009	1.1.01.01.0001	CAIXA	D	113.020,52
31/12/2009	2.2.06.01.0001	DECON CONSULTORIA	C	113.020,52

Antes de efetuados quaisquer estornos dos valores não comprovados, uma simples verificação dos saldos da conta Caixa, conta contábil 10.011 (2008) e 1.1.01.01.0001 (2009), detectou a ocorrência de saldo credor de caixa em vários períodos entre 01/01/2008 e 31/12/2009.

Ainda na verificação preliminar, pela observância da ordem cronológica dos lançamentos contábeis no Livro Razão e na Conta Caixa, confirmou-se que tais saldos credores da conta Caixa não aconteceram em função da adoção de critério resumido em partidas mensais na escrituração contábil, uma vez que os lançamentos contábeis tiveram a periodicidade diária.

Assim sendo, procedeu-se a recomposição da conta Caixa, onde foram desconsiderados (excluídos) os valores informados como adiantamento de clientes e suprimento de numerários por pessoas estranhas ao quadro social da fiscalizada (terceiros), conforme já explicitado no presente Termo de Verificação Fiscal (TVF), sendo apurado ao final saldo credor de caixa, conforme quadros abaixo.

RECOMPOSIÇÃO DA CONTA CAIXA -		
PERÍODO	SALDO CREDOR	SALDO CREDOR A LANÇAR
31/01/08	360.583,49	360.583,49
29/02/08	939.486,68	578.903,19
31/03/08	1.068.564,42	129.077,74
30/04/08	0,00	0,00
31/05/08	0,00	0,00
30/06/08	0,00	0,00
31/07/08	0,00	0,00
31/08/08	0,00	0,00
30/09/08	1.115.080,30	46.515,88
31/10/08	1.317.175,33	202.095,03
30/11/08	0,00	0,00
31/12/08	1.508.255,76	191.080,43

PERÍODO	SALDO CREDOR	SALDO CREDOR A LANÇAR
31/01/09	319.845,32	319.845,32
29/02/09	0,00	0,00
31/03/09	0,00	0,00
30/04/09	0,00	0,00
31/05/09	0,00	0,00
30/06/09	0,00	0,00
31/07/09	4.018.570,99	3.698.725,67
31/08/09	0,00	0,00
30/09/09	0,00	0,00
31/10/09	0,00	0,00
30/11/09	0,00	0,00
31/12/09	0,00	0,00

O valor de omissão de receita devido a saldo credor de caixa foi levantado em períodos mensais, sendo lançado inicialmente o maior saldo credor do período. No presente caso foi detectado primeiramente no mês de janeiro de 2008, no valor de R\$ 360.583,49; já no 2º período (mês de fevereiro de 2008) foi lançado o valor de R\$ 578.903,19 que se refere à diferença entre o maior saldo credor acumulado do período e o saldo credor acumulado já lançado anteriormente (R\$ 939.486,68 - R\$ 360.583,49 = R\$ 578.903,19); a mesma forma de cálculo do valor a lançar foram aplicadas nos períodos subsequentes em que foram apurados saldos credores de caixa até dezembro de 2009.

Portanto, em conformidade com o disposto no artigo 281, inciso I do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 29/03/99), é devido o lançamento dos valores correspondentes ao saldo credor de caixa verificado após a devida reconstituição da conta caixa conforme quadros demonstrativos acima.

(...)

3 - APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS

Falta de comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, de operações comerciais de aquisição de mercadorias e serviços escriturados como custo na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

No decorrer do período fiscalizado, 1º/01/2008 a 31/12/2009, foram escrituradas na conta Custos do sujeito passivo diversas aquisições de mercadorias que ensejaram uma análise mais aprofundada em função de fatores apontados a seguir.

Assim foram selecionadas empresas fornecedoras que pertencem ao mesmo grupo empresarial da fiscalizada, segundo declaração prestada ao fisco. Neste grupo encontram-se Macovil e Vilaça,. Ainda, foram selecionados, alguns outros fornecedores cujas transações de valores expressivos foram quitadas em moeda corrente, conforme registros contábeis no livro Razão da fiscalizada. Procedimento injustificável em razão dos valores envolvidos, da distancia física entre os estabelecimentos e da possibilidade de assaltos, furtos, roubos e perdas de ativos da fiscalizada.

Assim sendo, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 482/2011, solicitando a documentação comprobatória das transações comerciais com os seguintes fornecedores:

(...)

2.1- DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Falta de comprovação das operações mercantis escrituradas nos livros contábeis e a utilização de documentos fiscais inidôneos enseja a qualificação da multa no lançamento de ofício.

Pelo exposto, ficou amplamente demonstrado que a Decisão Comercial Ltda. utilizou o expediente de escriturar em seus livros contábeis e fiscais transações comerciais que não foram comprovadas. A utilização deste expediente teve o intuito de aumentar o custo do período fiscalizado com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento pelo fisco federal do real valor do crédito tributário.

(...)

Ausência de recolhimento das antecipações mensais do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e das antecipações mensais da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ensejam a aplicação da multa isolada, referente ao ano-calendário 2009.

A partir da recomposição dos resultados do período sob auditoria fiscal verificou-se a falta de recolhimento das antecipações mensais do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Os valores encontram-se demonstrados em planilhas anexas a este Termo de Verificação Fiscal.

O sujeito passivo fiscalizado optou pela apuração anual do imposto com base no lucro real, manifestada pela entrega da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ) correspondente ao ano-calendário 2009.

Pela declaração apresentada foram levantados balancetes de suspensão e redução tendo em vista a apuração de resultados negativos nos períodos fiscalizados.

Entretanto, a partir da glosa de custos realizada pelo fisco e da ocorrência de omissão de receita o sujeito passivo ficou sujeito a recolhimento das antecipações do imposto, nos termos do Decreto nº 3.000/99:

V- CONCLUSÃO

Efetuuou-se o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) em função dos valores de custos glosau . da omissão de receita apurada, conforme já demonstrado no presente termo.

Não foram necessários ajustes nos saldos de prejuízos acumulados e base de cálculo negativa uma vez que a fiscalizada não fez uso de tais créditos na apuração dos ♦ butos envolvidos (IRPJ e CSLL).

Foram gerados autos decorrentes a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Os autos trazem demonstrativos pormenorizando a metodologia de cálculo dos tributos, especificando os enquadramentos legais.

II – DA IMPUGNAÇÃO.

(...)

3.1.3. - DA ILEGALIDADE E VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS BRASILEIROS - DA NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO PRATICADO

De acordo com a Constituição da República de 1988, a administração pública e seus atos são informados por diversos princípios gerais, dentre eles os princípios da moralidade, legalidade, da motivação, da formalidade, da finalidade, dentre outros.

Tais princípios encontram-se presentes em diversos dispositivos legais da Carta Magna, dentre os quais, pode-se citar o artigo 37, abaixo reproduzido:

(...)

Desta forma, está claro como o sol de estio a total nulidade do Auto de Infração ora guerreado, por não estarem presentes os requisitos legais do Auto de

Infração, e pelo ato administrativo praticado pelo Auditor Fiscal estar eivado de irregularidades, ao ferir diversos princípios inerentes à administração pública, razões pelos quais deve ser considerado nulo de pleno direito.

Destarte, além das questões acima apresentadas, que por si só são suficientes para se declarar a nulidade do presente auto de infração, passa-se a matéria de mérito, em relação a qual melhor sorte não possui a Recorrida.

3.2 - DO MÉRITO

3.2.1. - DA ALEGADA OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

De acordo com o acórdão recorrido, as presunções legais em favor do fisco transferem ao contribuinte o ônus de elidir a imputação. Nesta esteira, aduz o relator ser função do fisco, entre outras, comprovar o saldo credor de caixa, o suprimento de numerário efetuado por sócio, examinar a escrituração e correspondentes declarações de renda e intimar o contribuinte a apresentar os documentos, informações ou esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de receitas capituladas respectivamente nos arts. 281, III e 282, do RIR/1999.

Segundo o Auditor Fiscal, a Recorrente não teria comprovado o efetivo recebimento, a título de empréstimos realizados pelo Sócio Euler marfins Costa, os seguintes valores:

(...)

Em face de tais alegações, a Impugnante solicitou a elaboração de um Laudo Técnico Contábil, para comprovar a origem de tais numerários.

Conforme se pode observar no aludido laudo, cuja via original segue em anexo (doc. 02), restou-se devidamente demonstrada a origem destes numerários. De acordo com os peritos, através da análise das Declarações de Imposto de Renda do Sócio citado pela fiscalização, foi contactado que o mesmo dispunha de recursos para realizar empréstimos à impugnante, declarações estas cujas cópias instruem o referido laudo.

Além disso, foi identificado pelos peritos equívocos cometidos pelo fisco em seu relatório fiscal, visto que o Auditor Fiscal se contradiz acerca da identificação ou não dos credores dos empréstimos identificados na contabilidade da Impugnante. O fundamento da infração que acarretou o lançamento fiscal cinge-se na ausência de identificação dos credores do empréstimo, conforme se pode observar a seguir:

(...)

Conforme se pode observar no aludido laudo, cuja via original segue em anexo (doc. 02), restou-se devidamente demonstrada a origem destes numerários. De acordo com os peritos, através da análise das Declarações de Imposto de Renda do Sócio citado pela fiscalização, foi constatado que o mesmo dispunha de recursos para realizar empréstimos à impugnante, declarações estas cujas cópias instruem o referido laudo.

Além disso, foi identificado pelos peritos equívocos cometidos pelo fisco em seu relatório fiscal, visto que o Auditor Fiscal se contradiz acerca da identificação ou não dos credores dos empréstimos identificados na contabilidade da Impugnante. O fundamento da infração que acarretou o lançamento fiscal cinge-se na ausência de identificação dos credores do empréstimo, conforme se pode observar a seguir:

(...)

Com efeito, malgrado o fisco afirme desconhecer a origem dos empréstimos, na própria planilha constante na fl. 05 do Termo de Verificação Fiscal, este descreve o nome do credor de tais empréstimos, o Sócio Euler Martins Costa.

Da mesma sorte, ficou devidamente comprovado, através do Laudo Pericial Contábil, que os recursos foram realmente disponibilizados pelo sócio Euler, fato este devidamente evidenciado pelas Declarações de Imposto de Renda deste, bem como nos livros contábeis da Impugnante, cujas cópias também instruem o laudo pericial.

Mesmo se o fisco tivesse comprovado que os empréstimos não teriam sido realizados pelo sócio do Impugnante, o Sr. Auditor Fiscal apurou os valores sem nenhuma técnica da evolução.

Observa-se no Laudo Pericial Contábil que, com base nos livros contábeis da Impugnante e Declaração de Imposto de Renda do sócio, o valor da omissão de receitas, caso constatada, deveria corresponder ao maior saldo do período analisado, conforme se pode observar na planilha a seguir:

CONTA CORRENTE - EMPRÉSTIMOS DO SÓCIO							
Dia	Histórico	Saldo Ant.	D/C	Debito	Crédito	Saldo	D/C
02/01/2008	VLR REF OBTENÇÃO DE EMPRESTIMO N/DATA CF RECIBO	1.051.000,00	C	174.000,00		1.225.000,00	C
25/03/2008	VR.CH.EMIT.CONF.EXTRATO	1.225.000,00	C	72.000,00		1.297.000,00	C
31/03/2008	VLR REF EMPRESTIMO OBTIDO N/DATA CF RECIBO	1.297.000,00	C	320.000,00		1.617.000,00	C
02/09/2008	VLR REC. EM EMPRESTIMO CF RECIBO	1.617.000,00	C	400.000,00		2.017.000,00	C
31/12/2008	VALOR PAGO EMPRESTIMOS DIVERSOS	2.017.000,00	C		966.000,00	1.051.000,00	C
02/01/2009	VR.RECEBIMENTO EMPRESTIMO SOCIOS	1.051.000,00	C	450.000,00		1.501.000,00	C
30/01/2009	PAGO EMPRESTIMO SOCIOS	1.501.000,00	C		450.000,00	1.051.000,00	C
16/02/2009	RECEBIMENTO EMPRESTIMO SOCIO	1.051.000,00	C	100.000,00		1.151.000,00	C
27/02/2009	PAGAMENTO EMPRESTIMO SOCIO	1.151.000,00	C		100.000,00	1.051.000,00	C
01/03/2009	RECEBIMENTO EMPRESTIMO SOCIO	1.051.000,00	C	320.000,00		1.371.000,00	C
10/03/2009	PAGAMENTO EMPRESTIMO SOCIO	1.371.000,00	C		320.000,00	1.051.000,00	C
06/04/2009	RECEBIMENTO EMPRESTIMO SOCIO	1.051.000,00	C	460.000,00		1.511.000,00	C
30/04/2009	PAGAMENTO EMPRESTIMO SOCIO	1.511.000,00	C		460.000,00	1.051.000,00	C
03/05/2009	RECEBIMENTO EMPRESTIMO SOCIO	1.051.000,00	C	250.000,00		1.301.000,00	C
08/05/2009	PAGAMENTO EMPRESTIMO SOCIO	1.301.000,00	C		250.000,00	1.051.000,00	C
03/06/2009	EMPRESTIMO DE SOCIO CONF. RECIBO SR. EULER MARTINS	1.051.000,00	C	650.000,00		1.701.000,00	C
02/07/2009	EMPRESTIMO DE SOCIO CONF. RECIBO SR. EULER MARTINS	1.701.000,00	C	500.000,00		2.201.000,00	C
22/07/2009	RECEBIMENTO EMPRESTIMO SOCIO	2.201.000,00	C	750.000,00		2.951.000,00	C
31/07/2009	PAGAMENTO EMPRESTIMO SOCIO	2.951.000,00	C		750.000,00	2.201.000,00	C
07/09/2009	RECEBIMENTO EMPRESTIMO SOCIO	2.201.000,00	C	120.000,00		2.321.000,00	C
17/09/2009	PAGAMENTO EMPRESTIMO SOCIO	2.321.000,00	C		120.000,00	2.201.000,00	C
27/10/2009	RECEBIMENTO EMPRESTIMO SOCIO	2.201.000,00	C	50.000,00		2.251.000,00	C
31/10/2009	PAGAMENTO EMPRESTIMO SOCIO	2.251.000,00	C		50.000,00	2.201.000,00	C
03/11/2009	RECEBIMENTO EMPRESTIMO SOCIO	2.201.000,00	C	800.000,00		3.001.000,00	C
30/11/2009	PAGAMENTO EMPRESTIMO SOCIO	3.001.000,00	C		800.000,00	2.201.000,00	C

Pág. 12 do Laudo Pericial Contábil.

A planilha acima demonstra cabalmente que, caso a fiscalização procedesse a apuração da omissão de receitas observando a evolução dos saldos, o valor da omissão de receitas seria totalmente diverso daquele apontado pelo fisco. De acordo com o Laudo Pericial Contábil, o valor da suposta omissão deveria corresponder ao maior saldo encontrado, no montante de R\$3.001.000,00 em 03/11/2009. Entretanto,

considerando o saldo de abertura em 02/01/2008 no valor de R\$1.051.000,00, faz-se necessário deduzir este montante, totalizando, assim, o montante de R\$1.950.000,00, e não o valor de R\$5.416.000,00, como faz crer o Fisco.

Ressalta os peritos que no próprio auto de infração, em relação a infração "SALDO CREDOR DE CAIXA", o procedimento técnico acima exposto, de se considerar apenas o maior valor de saldo, é observado quanto às múltiplas ocorrências de saldo credor detectadas, confirmando ser esta a metodologia correta a ser aplicada na apuração desk. valores.

Acrescenta ainda os peritos que, quando é pago um empréstimo e fornecido outro, a origem deste está no pagamento realizado, pelo que falece a infração neste particular. Daí a lógica de se considerar como omissão de receitas o maior valor de saldo da conta empréstimos disponibilizados pelo sócio, caso fosse efetivamente comprovada esta omissão de receita, o que de fato, não ocorreu.

No que diz respeito ao saldo inicial da conta de empréstimos em janeiro de 2008, no valor de R\$1.051.000,00, foi certificado pelos peritos a comprovação da origem destes recursos, tendo em vista que as Declarações de Imposto de Renda do sócio, de períodos já homologados pelo fisco, consta a existência de saldos superiores a este, desde a Declaração de Imposto de Renda do ano de 2005.

Em que pese o equívoco cometido pelo Fisco ao apurar a suposta omissão, ficou demonstrado que o saldo de R\$3.001.000,00, foi alcançado devido a um empréstimo de R\$ 800.000,00 concedido pelo sócio no dia 03/11/2009 com pagamento pela empresa no dia 30/11/2009, ou seja, na mesma competência mensal. Assim, além de não haver omissão de receitas pelo fato das origens dos recursos estarem comprovadas, no caso dos R\$ 800.000,00 temos que, para fins tributários, não pode ser considerado como omissão, visto que a entrega e devolução dos recursos se deu no mesmo mês. Desta forma, qual seria a base tributável desta operação que deixou de constituir base de cálculo de qualquer imposto considerado no auto de infração? O contribuinte recebe recursos do sócio e devolve antes do encerramento do mês, que constituiria a base tributável.

Excluído os R\$ 800.000,00 da apuração, o maior saldo encontrado passa a ser de R\$ 2.321.000,00 em setembro/2009. Entretanto, ao analisar os lançamentos, constatou-se que em setembro e outubro também ocorreram empréstimos e pagamentos correspondentes ao mesmo mês, rechaçando qualquer possibilidade de considerarmos os saldos destes meses como omissão de receita. Para concluir a análise, apresenta então os peritos a Declaração de Imposto de Renda do sócio, cujo saldo de empréstimo realizado à Impetrante totaliza o montante de R\$2.201.000,00 (pág. 13 do Laudo Pericial Contábil).

Desta forma, conclui os peritos, na elaboração do Laudo Pericial Contábil, que a origem dos recursos na conta empréstimos, no período fiscalizado, foi devidamente comprovado pela Impugnante através das Declarações de Imposto de Renda do sócio Euler, declarações estas idôneas, contudo desconsideradas pelo Fisco.

Com relação à entrega efetiva dos recursos supridos, foi devidamente identificado no livro razão da Impugnante a disponibilização de recursos em dinheiro, que não foram movimentados através de conta bancária.

Deve-se frisar que, no ramo de atividade do contribuinte, é comum se efetuar transações em dinheiro, visto que aproximadamente 60% do faturamento das suas lojas se dá em espécie. Tais informações foram devidamente apuradas pelos peritos que identificaram lojas da Impugnante cujo faturamento gira em torno de R\$120 milhões/ano, o que leva a concluir que aproximadamente R\$70 milhões anuais são recebidos em espécie, ou R\$5,8 milhões por mês.

Com base nestes dados, não sobejam dúvidas de que grandes quantidades de recursos financeiros em espécie ficam disponíveis no cofre da tesouraria da Impugnante e, como o sócio exerce suas atividades profissionais na própria empresa, ele também pode guardar seus recursos em cofre próprio no seu escritório, ou até mesmo custodiados no cofre da empresa.

Nesse sentido, os próprios peritos afirmam que o importante, para atender os requisitos da fiscalização, é verificar os registros destas transações, o que se dá na contabilidade da Impugnante e nas declarações de imposto de renda do sócio. Questionar estes registros demanda fundamentos contábeis sólidos, o que não foi realizado pela fiscalização, pelo que ela não pode simplesmente se basear em opiniões e suposições como ficou evidenciado no relatório fiscal.

A ausência de transações bancárias não pode, unicamente, ser fundamento para se aplicar R\$27 milhões de lançamento fiscal. Se a impugnante dispõe de procedimentos de segurança para movimentar e guardar recursos financeiros, sejam estes até mesmo dos sócios, e também pela própria necessidade do negócio, não há dispositivo legal que a impeça de fazê-lo.

Como se pode observar, Emérito Julgador, as conclusões em que chegaram os especialistas, após analisarem toda a documentação apresentada pela Impugnante ao fisco, bem como do Auto de Infração lavrado pelo Auditor Fiscal, somente vem a corroborar com os argumentos de defesa já exaustivamente expostos pela Impugnante alhures.

Desta forma, esclarecida e comprovada a origem e a efetiva entrega dos recursos contabilizados a título de empréstimos pelo sócio Euler Martins Costa, para fins de suprimento de caixa da empresa, deve ser o referido lançamento julgado improcedente, bem como as respectivas penalidades aplicadas em face de tal autuação.

2.2.2. - DA ALEGADA OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA

Alega o Fisco ter a Impugnante deixado de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, empréstimos tomados de terceiros, provocando saldo credor de caixa, justificando a tributação como omissão de receitas, empréstimos estes descritos nas planilhas abaixo colacionadas:

ADIANTAMENTO DE CLIENTES - 2008		
20.333 - Macovil Comercial Ltda - Conta 1.1.02.01.0002		
Data	Valor	Razão (Fls)
02/01/2008	370.000,00	368
02/08/2008	630.000,00	361
TOTAL	1.000.000,00	
20.333 - Vilaça Comercial Ltda - Conta 1.1.02.01.0003		
Data	Valor	Razão (Fls)
11/02/2008	140.000,00	368
02/10/2008	190.000,00	356
02/11/2008	210.000,00	356
TOTAL	540.000,00	

Pág. 7 do Termo de Verificação Fiscal.

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS - TERCEIROS - 2009				
Nome:	Decisão Comercial Ltda			
CNPJ:	25.322.868/0001-39			
Conta:	2.2.06.01.0001 - Decon Consultoria			
Saldo Inicial				
Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor
31/12/2009	1.1.01.01.0001	Caixa	D	113.020,52
31/12/2009	2.2.06.01.0001	Decon Consultoria	C	113.020,52

Pág. 7 do Termo de Verificação Fiscal.

Com efeito, no próprio Termo de Verificação Fiscal (fl.03), o Auditor Fiscal declara ter a Impugnante, em cumprimento à intimação nº. 229/2011, através da qual solicitou, dentre outras coisas, a apresentação de documentação comprobatória dos lançamentos efetuados na conta contábil nº. 20031 - Adiantamento de Clientes, ESCLARECIDO QUE A DOCUMENTAÇÃO QUE AMPARA OS LANÇAMENTOS NO ANO DE 2008 DA CONTA 20031 "ADIANTAMENTO DE CLIENTES" SÃO CONTRATOS DE MÚTUO FIRMADOS ENTRE AS EMPRESAS VILAÇA COMERCIAL LTDA. E MACOVIL COMERCIAL LTDA., EMPRESAS ESTAS PERTENCENTES AO GRUPO ECONÔMICO, CUJOS CONTRATOS SOCIAIS QUE COMPROVAM O FATO JÁ FORAM DEVIDAMENTE APRESENTADOS AO SR. AUDITOR FISCAL.

Na análise efetuada pelos peritos (pág. 18 do Laudo Pericial Contábil), estes constataram a existência de operações de mútuo cujos contratos foram devidamente apresentados para a fiscalização, contratos estes entregues à fiscalização. Com efeito, estes identificaram um equívoco formal do contador da Impugnante, que contabilizou alguns empréstimos como adiantamento de clientes, muito embora a essência da operação, notadamente, foi de empréstimo. Fato é que tal equívoco não trouxe nenhum prejuízo ao Fisco, não devendo a Impugnante ser penalizada, até mesmo diante de tantos outros equívocos cometidos pelo Sr. Auditor Fiscal ao lavrar o presente Auto de Infração.

Com relação ao suprimento de numerário efetuado no ano de 2009, referente ao empréstimo efetuado pela Decon Consultoria Administração Empresarial e Participação Ltda., empresa também pertencente ao mesmo grupo econômico, descrito no segundo quadro acima exposto, ficou devidamente confirmado o lançamento da entrada do recurso na conta caixa e, em contrapartida, a assunção de obrigação registrada no passivo.

Deve-se frisar que, no caso da Decon, alega o Fisco que, ao solicitar a <. \>, ^ovação do suprimento de numerários através do Termo de Intimação 229/2011, a Impugnante teria respondido não ter identificado o lançamento contábil em sua escrituração. Com efeito, no referido Termo de Intimação Fiscal foi questionado o empréstimo indicando a data 29/12/2009 como efetiva data da operação, enquanto que a data correta, conforme própria planilha do Fisco, foi 31/12/2009. Daí a razão de não ter a Impugnante localizado esta operação em resposta ao referido termo de diligência, fato utilizado pelo fisco como justificativa para glosar a operação.

Todavia, mesmo mediante a apresentação da documentação comprobatória e das informações necessárias para justificarem os empréstimos realizados por terceiros, o Fisco mais uma vez interpretou ser esta documentação inidônea, autuando a Impugnante sob o argumento de ter esta omitido receitas com o intuito de sonegar imposto.

Assim como no que se refere aos empréstimos efetuados pelo sócio, tais fatos foram analisados pelos peritos, que chegaram à conclusão que esta apuração, além de ser ilegal, está com equívocos materiais e formais que contribuíram para majorar indevidamente o lançamento fiscal.

Como muito bem colocado pelos peritos, a operação de mútuo é um recurso muito utilizado no meio empresarial, mormente no que diz respeito às empresas coligadas. Este procedimento é utilizado para atender emergências no dia a dia das empresas quando os recursos contábeis financeiros são insuficientes para o pagamento de determinadas operações, como salários, fornecedores, etc.

Tal procedimento encontra previsão legal no capítulo VI, seção II do Código Civil Brasileiro (lei 10.506/2002), conforme se pode observar a seguir:

(...)

Como se pode observar, a lei não exige nenhuma formalidade especial para a realização de um contrato de mútuo, se tratando, pois, de contrato não solene. Para fazer prova de sua existência, basta se apresentar na forma escrita, conforme foi devidamente apresentado ao Fisco durante o procedimento de fiscalização.

O segundo requisito para a formação do mútuo, é a entrega efetiva do dinheiro objeto do empréstimo. Antes disso, inexistente contrato e, conseqüentemente, nenhuma obrigação se pode imputar às partes, mesmo que já firmado algum instrumento. Como se trata de contrato real, apenas a partir da entrega do dinheiro ao mutuário exsurge o vínculo.

Com efeito, nos lançamentos contábeis no livro razão, devidamente apresentados pela Impugnante, estão devidamente registrados os lançamentos de débito e crédito, conforme se pode observar no Laudo Pericial em anexo (pág. 17/28).

Demonstrada a origem dos recursos através dos contratos de mútuos, celebrados entre as empresas do mesmo grupo empresarial, bem como a efetiva entrega do dinheiro, através da escrituração contábil da Impugnante, não há de se falar em "omissão de receitas por falta de comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, de empréstimos tomados por terceiros", conforme alegado pelo Fisco para justificar seu ato administrativo de lançar tributo por suposta omissão de receita.

Mesmo que o contribuinte tivesse agido contra a lei, e o Auditor Fiscal tivesse motivação para autuar a Impugnante sob o argumento de ter esta omitido receitas através do lançamento de valores na conta Adiantamento de Clientes, o que de fato não ocorreu, ficou comprovado através da perícia realizada, que a recomposição da conta caixa efetuada pelo Fisco, nas planilhas de fl. 8 do Termo de Verificação Fiscal, está com equívocos que interferem diretamente na apuração fiscal dos s dos credores a serem lançados.

A título de exemplo, o perito utilizou as transações efetuadas com a empresa Vilaça Comercial Ltda., em que, no exercício de 2008, realizou as seguintes operações a débito de caixa:

ADIANTAMENTO DE CLIENTES - 2008		
20.333 - Vilaça Comercial Ltda - Conta 1.1.02.01.0003		
Data	Valor	Razão (Fls)
11/02/2008	140.000,00	368
02/10/2008	190.000,00	356
02/11/2008	210.000,00	356
TOTAL	540.000,00	

Pág. 11 do Laudo Pericial Contábil.

Foi constatado que, no livro razão, constam os lançamentos acima a débito de caixa, como consta também o lançamento a crédito, ocorrido no dia 31/12/2008, no valor de R\$140.000,00, ou seja, quitando integralmente a obrigação assumida no dia 11/02/2008.

Conclui a perícia que, caso fosse efetivamente comprovada a inexistência destas operações, a recomposição dos saldos teria de contemplar também este lançamento a crédito de caixa, o que interfere diretamente na apuração fiscal dos saldos credores de caixa ocorridos após este lançamento, ou seja, após o dia 31/12/2008.

Com efeito, após a referida data, o Fisco apresenta os seguintes saldos credores de caixa:

RECOMPOSIÇÃO DA CONTA CAIXA - 2008 A 2009		
Data	SALDO CREDOR	SALDO CREDOR A LANÇAR
31/12/2008	1.508.255,76	191.080,43
31/01/2009	319.845,32	319.845,32
31/07/2009	4.018.570,99	3.698.725,67

Pág. 12 do Laudo Pericial Contábil.

Com base no quadro acima, pode-se constatar que o lançamento a crédito de R\$140.000,00 impacto diretamente no suposto saldo cred >r apurado no dia 31/12/2008, no qual está consignado o saldo credor V e R\$191.080,43. Glosando o lançamento a crédito de R\$140.000,00 nestr Mo. o saldo credor a lançar reduz para R\$51.080,43, e não R\$1 V «80,43, conforme afirma o Fisco.

Com relação ao saldo credor do dia 01/07/2009, ficou "onstatado um lançamento atípico pela sua "grandiosidade", pois não guarda qualquer relqção com os glosas efetuadas. Trata-se do saldo credor apurado em 01/07/2009, no montante de R\$4.018.570,99, conforme se pode observar na pág. 08 do Termo de Verificação Fiscal e pág. 21 do Laudo Pericial Contábil.

Indagam os peritos como as glosas efetuadas pelo Fisco poderiam ter acarretado um saldo credor de R\$4.018.570,99, sendo que qs somo dqs glosas efetuadas totalizam o montante de R\$1.653.020,52, sendo R\$1.000.000,00 de transações com a Macovil, R\$540.000,00 com a Vilaça e R\$113.020,52 com a Decon, conforme planilha apresentada pelo fisco na pág. 07 do Termo de Verificação Fiscal e pelos peritos na pág. 22 do Laudo Pericial Contábil.

Ao investigar o ocorrido, os peritos concluíram ter o fisco cometido um equívoco na interpretação de sua própria apuração, pois o saldo credor de R\$4.018.570,99 NÃO REPRESENTA O SALDO FINAL DO DIA 01/07/2009, E SIM O SALDO INTERMEDIÁRIO DESTE DIA. SEGUNDO OS PERITOS, O FISCO ESTA APURANDO SALDO CREDOR NO "MEIO" DO DIA, ANTES DO PROCESSAMENTO DE TODA A MOVIMENTAÇÃO CONTÁBIL, conforme devidamente comprovado na pág. 23 do Laudo Pericial.

O equívoco cometido pelo Fisco majorou substancialmente o lançamento fiscal, pois estabelece uma base tributável de mais de 4 milhões, acrescido de multas e juros. Com efeito, não há qualquer justificativa ou fundamento para a apuração de saldos credores de caixa sem o processamento de todas as movimentações do dia.

Os peritos iniciaram a análise dos caixas credores a partir do dia em que ocorreu o lançamento deste montante, em decorrência da discrepância deste valor em relação as glosas efetuadas. Com efeito, o mesmo equívoco foi verificado no dia 02/01/2009, conforme se pode observar no Laudo Pericial.

Por todo o exposto, é patente a regularidade das operações de empréstimos obtidos pela Impugnante, POR EMPRESAS DO MESMO GRUPO, COM A DEVIDA DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA E COM A EFETIVA COMPROVAÇÃO DA ENTREGA DOS BENS.

Ora limo. Julgador, conforme já foi exaustivamente demonstrado, DECISÃO COMERCIAL, MACOVIL COMERCIAL, VILAÇA COMERCIAL E DECON CONSULTORIA, SÃO TODAS EMPRESAS PERTENCENTES A UMA ÚNICA FAMÍLIA, CUJO SÓCIO MAJORITÁRIO É O PATRIARCA EULER MARTINS COSTA. Este possui um escritório central de onde administra todas as empresas, onde concentra todo o dinheiro e de onde realiza as transações. Desta forma, qual outra comprovação deveria a Impugnante apresentar para provar a circulação do dinheiro, sendo que este está todo concentrado no mesmo local? Indaga-se.

Exigir que todas as operações realizadas pela Impugnante tenha lastro em extratos bancários, além de não ter nenhuma lógica, fere de morte todos os princípios constitucionais já expostos alhures, sendo um ato administrativo absurdamente ilegal e que deve ser rechaçado por V.S.a.

DESTA FORMA, FAZ-SE NECESSÁRIO QUE O LANÇAMENTO EFETUADO PELO AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL EM CONTAGEM/MG, SOB A ALEGAÇÃO DE TER A IMPUGNANTE OMITIDO RECEITAS POR MEIO DE SIMULAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS TOMADOS POR TERCEIROS, SEJA JULGADO IMPROCEDENTE, COM A DEVIDA ANULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, BEM COMO DAS PENALIDADES APLICADAS CONTRA A IMPUGNANTE EM RAZÃO DO MESMO, PERMISSA VÉNIA.

2.2.3. - DA ALEGADA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS

De todas as presunções e conclusões a que se chegou o Fisco ao lavrar o presente Auto de Infração, ora guerreado, esta é a mais temerária. A grosso modo, acusa o Auditor Fiscal de ter a Impugnante adquirido, junto a uma série de fornecedores, notas frias, com o único objetivo de majorar o custo da Impugnante, com o intuito de pagar menos tributos e contribuições incidentes sobre o faturamento.

Ora Imo. Julgador, malgrado o Auditor Fiscal não tenha exposto no relato dos fatos constante no Termo de Verificação Fiscal, este declara, já na fundamentação da autuação por suposta apropriação indevida de custos, ter a Impugnante apresentado diversas Notas Fiscais de aquisição de produtos junto aos fornecedores elencados pelo mesmo, quais sejam:

CONTA FORNECEDORES 2008	
Conta Contábil	Fornecedor
90.156	Bunge Alimentos S/A
90.185	Caramuru Alimentos Ltda
90.224	Distribuidora Supergiro Ltda
90.805	Vilaça Comercial Ltda
91.689	Macovil Comercial
91.224	Diretas Gerais Distribuidora de Alimentos
92.127	Distribuidora de Cereais Damasceno Ltda
96.609	Atacadão Centro Sul de Cereais Ltda

CONTA FORNECEDORES 2009	
Conta Contábil	Fornecedor
2.1.0101.0156	Bunge Alimentos S/A
2.1.01.01.0378	Seleta Boazinha Ind. Com.Exp. E Imp. Ltda.
2.1.01.01.0821	Vilaça Comercial Ltda
2.1.01.01.0732	Químico Amparo Ltda
2.1.01.01.1350	DMA Distribuidora S/A
2.1.01.01.9689	Macovil Comercial Ltda
2.1.01.01.9985	Sudoeste Atacadista Ltda.
2.1.01.01.9995	Comercio de Alimentos Fontes Grande Ltda

Em que pese toda a documentação apresentada, demonstrando a idoneidade das operações comerciais, o fisco mais uma vez autuou a Impugnante, classificando-as da seguinte forma:

(...)

Com base nestas conclusões, o Fisco então glosa os supostos custos indevidamente escriturados, conforme planilhas apresentadas na pág. 16 do Termo de Verificação Fiscal, cuja reprodução segue abaixo:

(...)

Apurado estes valores, o fisco então recalcula todos os tributos e contribuições incidentes sobre o resultado do período, desconsiderando os custos supramencionados, acrescido de multa e penalidades que entende serem devidas.

Com efeito, em perícia realizada pelos especialistas no assunto, foram analisadas as transações efetuadas com cada fornecedor indicado pelo fisco, comprovando, a efetiva existência e regularidade das operações, bem como a improcedência das glosas efetuadas pelo Sr. Auditor Fiscal.

Transcrevendo o teor do Laudo Pericial (pág. 31 em diante), passa-se, primeiramente, a pontuar o que vem a ser uma transação comercial, conforme exposto a seguir:

(...)

Para comprovar as conclusões alcançadas pelos Peritos e, partindo do princípio que o Fisco baseou a maior parte de suas conclusões com base em suposta inidoneidade das transações comerciais dos pagamentos realizados em dinheiro, a metodologia utilizada para contrapor estes argumentos foram fundamentadas em:

- 1) Comprovação da movimentação dos estoques físicos através de fichas de estoque fornecidas pelo contribuinte fiscalizado e;
- 2) Verificação da existência de impedimento legal sobre a realização de transações em numerário expressivo, como citado pelo Fisco, nas págs. 09 e 12 do Termo de Verificação Fiscal.

Com relação ao item 2, malgrado já tenha a Impugnante demonstrado exaustivamente a ilegalidade do ato praticado pelo Fisco, ao desconsiderar de plano qualquer transação comercial cujo pagamento não tenha se dado por meio de transação bancária, ferindo frontalmente os princípios da legalidade e da ampla defesa, bem como a ausência da motivação, requisito primordial de validade do ato administrativo, os peritos chegaram à seguinte conclusão:

"De antemão, afirmo que não se pode questionar pagamentos em dinheiro com base em opiniões sobre os riscos atuais de segurança pública. Ora, como já destacado no capítulo que aborda as transações com o sócio Euler, o contribuinte fiscalizado, pela natureza do seu ramo de atividade, transaciona grandes quantias em dinheiro, o que o leva a tomar as medidas cabíveis de segurança. Aliás, como as lojas do contribuinte possuem tesourarias com cofres, nada impede a guarda de vultuosos recursos, inclusive a custódia destes para outras empresas do mesmo grupo".(pág. 33 do Laudo Pericial Contábil).

Ressalta-se que as transações mais significantes apontadas pelo Fisco foram realizadas entre as empresas Macovil Comercial e Vilaça Comercial. Nesse sentido, não é demais repisar serem estas empresas do mesmo grupo empresarial, coligadas da Impugnante, cujo sócio majoritário é o Sr. Euler Martins Costa, conforme se pode observar nas cópias dos contratos sociais apresentadas, cujos quadros societários são os seguintes:

MACOVIL COMERCIAL LTDA.

QUOTISTA	QUOTAS
EULER MARTINS COSTA (sócio administrador)	99%
EULER MARTINS COSTA JÚNIOR	1%

VILAÇA COMERCIAL LTDA.

QUOTISTA	QUOTAS
DECON Consultoria Rep. Legal : Euler Martins Costa	99%
EULER MARTINS COSTA JÚNIOR	1%

Já a Decon Consultoria Administração Empresarial e Participações Ltda., sócia majoritária da Vilaça Comercial, possui a seguinte composição societária:

DECON CONSULTORIA LTDA.

QUOTISTA	QUOTAS
EULER MARTINS COSTA (sócio administrador)	25%
NEIVA RODRIGUES VILAÇA COSTA (esposa de Euler Martins Costa)	25%
Anderson Vilaça Costa (filho de Euler Martins Costa)	12,5%
Valéria Vilaça Costa Bax (filha de Euler Martins Costa)	12,5%
Leonardo Vilaça Costa (filho de Euler Martins Costa)	12,5%
Euler Martins Costa Júnior (filho de Euler Martins Costa)	12,5%

Como se pode observar no Termo de Verificação Fiscal (pág.12), o Fisco autua a Impugnante sob o argumento de que as transações efetuadas com as coligadas, Macovil e Vilaça, terem sido realizadas com pagamento a vista de valores expressivos, fato este inconcebível nos dias atuais.

Ora limo Julgador, não há de se levantar qualquer suspeita acerca das transações realizadas à vista cujo pagamento se deu em espécie, sobre o argumento da existência de risco de se transportar tamanhas quantidades de dinheiro, sendo que todo o capital se encontra concentrado nas mãos de uma única família, para não se dizer de uma única pessoa, que concentra a administração de seus negócios em seu escritório central.

No que diz respeito às movimentações de estoque, os peritos demonstraram cabalmente a efetiva realização das transações, visto que a Impugnante não só deu entrada dos produtos em seu estoque, como também vendeu estes produtos, oferecendo as receitas daí advindas para tributação, tributos estes já devidamente

recolhidos, conforme se pode observar no Laudo Pericial Contábil em anexo (pág. 34 e seguintes), cuja síntese segue abaixo:

a) SELETA E BOAZINHA IND. COM. EXP. E IMP. LTDA.8

Na pág. 10 do Termo de Verificação Fiscal, o Auditor Fiscal afirma categoricamente ter a Impugnante comprovado as transações com Nota Fiscais e pagamentos efetuados através de instituições financeiras.

Com efeito, na página seguinte (pág. 11), o Fisco inclui as yeracões com esta empresa na base tributável do lançamento fiscal, considerando 100% das transações ocorridas com esta empresa no ano de 2009, demonstrando, mais uma vez, a fragilidade do Auto de infração ora impugnado.

b) DISTRIBUIDORA SUPERGIRO LTDA.'

De acordo com a fl. 11 do Termo de Verificação Fiscal, o Fisco considera parcialmente as transações efetuadas com a fornecedora Distribuidora Supergiro, desconsiderando, no entanto, duas notas fiscais por não ter sido apresentado qualquer documento financeiro que comprovasse o pagamento das mesmas, quais sejam:

Dt. Emissão	NF	Valor
28/01/2008	588240	23.400,00
29/02/2008	594383	139.000,00
TOTAL		162.400,00

Todavia, através da análise da documentação pelos peritos, foi identificado comprovante de pagamento da Nota Fiscal 588240, juntamente com o documento fiscal. Mencionado pagamento se deu através do banco Safra, cujo boleto se encontra devidamente autenticado, comprovando o pagamento do mesmo perante a instituição financeira (vide fl.36/37 do Laudo Pericial e cópia dos documentos que o instruem).

, No que diz respeito à segunda nota fiscal (NF 594383), aduz o fisco não ter a empresa fornecedora cumprido a exigência legal de destacar o canhoto que comprova a entrega da mercadoria para anexá-lo ao talonário de notas fiscais emitidas.

Contudo, ressaltam os peritos que a ausência de destaque do canhoto da Nota Fiscal não pode ser considerada como fundamento das glosas, visto que pode se tratar de mera falha administrativa. Indaga ainda os peritos de quem seria a obrigação pelo destaque do canhoto da nota fiscal, send que o próprio fisco responde a esta pergunta na folha 11 do Termo de Verificação Fiscal:

"... a empresa fornecedora não cumpriu a exigência legal de destacar o canhoto que comprova a entrega da mercadoria para anexá-lo ao talonário de notas fiscais emitidas".

Desta forma, afirmam os peritos, com sobriedade, não considerar tecnicamente comprovada uma operação inidônea pela simples ausência de destaque do canhoto da Nota Fiscal pelo fornecedor. Assim, devido ao comprovante de pagamento apresentado em relação a NF 588240 e também pela ausência de fundamentos técnicos para glosa da NF 594383, não há de se falar em glosa dos custos referentes ao fornecedor "DISTRIBUIDORA SUPERGIRO LTDA".

c) VILAÇA COMERCIAL LTDA.

Conforme já mencionado anteriormente, o Fisco glosa valores destes fornecedores alegando a inidoneidade das transações comerciais nos pagamentos realizados em dinheiro.

Desta forma, apura os peritos ter o Fisco considerado dois fatos: O primeiro de se tratar de transação com empresa coligada, e a segunda de serem os valores "expressivos" pagos à vista, não havendo qualquer análise contábil da transação comercial entre as empresas. A constatação de inidoneidade é dada apenas por ter sido a transação realizada entre empresas do mesmo grupo e o pagamento ter sido realizado em espécie.

Com efeito, através da análise do Laudo Pericial ficou evidente demonstrada a idoneidade das transações entre as empresas, que, por amostragem, demonstrou a movimentação contábil promovida pela Impugnante, operação esta envolvendo a nota fiscal nº. 168133.

De acordo com a perícia, referida operação envolvendo a nota fiscal de aquisição acima descrita foi devidamente registrada na contabilidade (conta 2.1.01.01.0821 - Vilaça Comercial Ltda e LRE nº.18, Folha 107), 3 no controle de estoque da Impugnante, conforme se pode observar nas imagens dos registros constantes na pág. 38/39 do Laudo Pericial, bem como na documentação já devidamente acostada neste PTA.

Malgrado tenha a Impugnante realizado os lançamentos previstos na legislação, tal fato não é reconhecido pelo Auditor Fiscal, que procede com a glosa dos valores.

Posto isso, passa então os peritos a demonstrar, através do controle de estoque, as entradas e saídas dos produtos listados na Nota Fiscal glosada pela fiscalização, provando a entrada e a saída destes produtos, conforme se pode observar nas telas apresentadas nas págs. 40/42 do Laudo Pericial Contábil.

DESTACA ENTÃO OS PERITOS, TER A IMPUGNANTE APRESENTADO O "REGISTRO DE CONTROLES DE ESTOQUES" QUE COMPROVAM A MOVIMENTAÇÃO DAS MERCADORIAS CONSIGNADAS NAS NOTAS FISCAIS CUJAS TRANSAÇÕES FORAM CLASSIFICADAS COMO INIDÔNEAS PELO FISCO. AFIRMA ENTÃO OS PERITOS QUE, SE A IMPUGNANTE COMPROVA A MOVIMENTAÇÃO DO ESTOQUE, DETALHANDO AS SAÍDAS CORRESPONDENTES AS ENTRADAS QUE FORAM GLOSADAS, TEM-SE QUE FOI OFERECIDO A TRIBUTAÇÃO RECEITAS DECORRENTES DE NOTAS FISCAIS CUJAS OPERAÇÕES, PELA INTERPRETAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO, NÃO EXISTIRAM.

Desta forma, afirmam os peritos ser o controle de estoque prova irrefutável da existência das transações comerciais com o fornecedor em tela, que foram indevidamente glosadas pelo fisco, pois, caso contrário, o fisco não deveria proceder somente com a glosa das entradas, como também das saídas demonstradas nos controles de estoques, saídas estas QUE, INCLUSIVE, FORAM OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO.

Ora limo. Julgador, como muito bem arguido pelos peritos, se a Impugnante ofereceu à tributação as saídas das mercadorias consignadas nas Notas Fiscais glosadas, o resultado da fiscalização em relação à Infração estudada no presente capítulo não seria de créditos tributários favoráveis ao contribuinte? Indaga-se.

Conclui-se, pois, que o controle de estoque, o registro de entradas e saídas e o pagamento, ainda que em espécie, provam que transação comercial entre a Impugnante e o fornecedor que, ressalte-se mais uma vez, é empresa pertencente ao mesmo grupo econômico da Impugnante, afastando definitivamente a alegação do fisco de apropriação indevida e custos.

Por todo o exposto, é patente o abuso de poder cometido pelo Fisco ao presumir que a Impugnante, bem como seus fornecedores, praticaram crime de fraude contra o erário, ao Autuar a empresa sob o argumento de ter esta obtido documentação fiscal inidônea e manipulado sua escrituração contábil, por julgar ser inapropriado o pagamento realizado em espécie, em razão dos valores envolvidos, sem nenhum supedâneo legal que ampare o ato administrativo praticado.

d) MACOVIL COMERCIAL LTDA.

Semelhante ao caso narrado acima, no que se refere ao fornecedor Vilaça Comercial Ltda., o Fisco glosa valores dos custos de aquisição dos produtos deste fornecedor, por terem sido estas aquisições quitadas em espécie. Mais uma vez, o Auditor Fiscal baseia a maior parte de suas conclusões sobre a inidoneidade das transações comerciais nos pagamentos realizados em dinheiro, o que não é, frise-se, prova de inidoneidade, mormente por se tratar de empresa do mesmo grupo econômico, conforme já demonstrado alhures.

Igualmente, alega o fisco não ter o fornecedor destacado o canhoto de entrega das mercadorias, não tendo sido citado o transportador, que poderia ser uma forma de comprovar a realização das transações comerciais.

Para demonstrar a idoneidade da operação, os peritos então selecionam a operação realizada por meio da mesma nota fiscal utilizada pelo fisco como amostragem (NF nº. 9587).

Foi constatado que, no dia 27/01/2009, a Impugnante adquiriu do fornecedor diversos produtos através da NF 9587, no valor total de R\$64.124,91, operação esta registrada na contabilidade (conta 2.1.01.01.9689 - Macovil Comercial Ltda, e LRE nº 18, Folha 27) e nos controles de estoque da empresa, conforme se pode observar nas telas coladas no Laudo Pericial Contábil (págs. 44/45) e na documentação que o instrui.

Com o intuito de demonstrar a efetiva entrega das mercadorias transacionadas entre a Impugnante e o fornecedor Macovil Comercial Ltda., apresenta os peritos, através das imagens do "Registro de Controle da Produção e do Estoque" disponibilizados pela Impugnante (págs. 46/48 do Laudo Pericial), usando como amostra a NF 9587 analisada e glosada pelo fisco, evidenciando que a entrega das mercadorias de fato ocorreram, demonstrando a idoneidade das transações.

Assim como nas operações realizadas com a Vilaça Comercial Ltda., temos que as saídas que correspondem às entradas glosadas, foram devidamente oferecidas à tributação. Desta forma, não sobejam dúvidas, pois, que o controle de estoque é prova inequívoca da existência das transações comerciais com o fornecedor em tela, indevidamente glosadas pelo fisco.

Caso contrário, o fisco não deveria proceder somente com a glosa das entradas, mas também das saídas demonstradas nos controles de estoques. Neste caso, considerando que as saídas das mercadorias nas notas fiscais glosadas foram tributadas, o resultado da fiscalização em relação à infração seria de apuração de crédito tributário favorável à Impugnante, fato este que não ocorreu.

Conclui-se, mais uma vez, que o controle de estoque, o registro de entradas e saídas e o pagamento, ainda que em espécie, provam a transação comercial entre a Impugnante e o fornecedor que, ressalta-se mais uma vez, é também empresa pertencente ao mesmo grupo econômico da Impugnante, afastando definitivamente a alegação do fisco de apropriação indevida de custos.

Por todo o exposto, está claro como a luz do sol a ilegalidade do ato administrativo praticado pelo Fisco ao presumir que a Impugnante, bem como seus fornecedores, praticaram crime de fraude contra o erário,

ao Autuar a empresa sob o argumento de ter obtido documentação fiscal inidônea e manipulado sua escrituração contábil, por julgar, mais uma vez, ser inapropriado o pagamento realizado em espécie, em razão dos valores envolvidos, sem nenhum embasamento jurídico que ampare o ato praticado.

e) COMÉRCIO DE ALIMENTOS FONTE GRANDE LTDA.12

O Fisco se restringe em alegar, sem maiores detalhes, não er a Impugnante apresentado documentos comprobatórios das transações comerciais com o fornecedor acima, motivos suficientes para justificar a glosa dos custos de todas as operações realizadas no período fiscalizado.

Com efeito, foi identificado pelos peritos, através da análise da contabilização dos valores referentes à Nota Fiscal 1033, no valor de R\$71.794,50, tratar-se de caso análogo aos estudados anteriormente, se diferenciando apenas pela não manifestação do fisco quanto aos aspectos que estão estruturados das glosas dos custos das transações que envolveram a Impugnante e o referido fornecedor.

Desta forma, através da análise do Livro Razão, do Livro de Registro de Entradas e do Registro de Controle de Produção e do Estoque, cujas telas foram colacionadas ao laudo (pág. 50/51), ficou devidamente comprovada a movimentação das mercadorias consignadas nas notas fiscais cujas transações foram classificadas como inidôneas pelo fisco.

Assim como nos casos anteriores, ficou demonstrada a movimentação do estoque detalhando as saídas que correspondem às entradas glosadas pelo fisco, saídas estas oferecidas à tributação. Nesse sentido, o próprio controle de estoque é prova inequívoca da existência das transações comerciais realizadas com o referido fornecedor. Entendimento diverso levaria a fiscalização a um resultado de apuração de crédito tributário em favor da Impugnante, em face da tributação da saída destas mercadorias.

f) SUDOESTE COMERCIAL ATACADISTA LTDA.

Aduz o Fisco ter a Impugnante comprovado a existência das operações com o referido fornecedor através da apresentação de Notas Fiscais e duplicatas contra apresentação, ou seja, com vencimento à vista.

Alega então o Auditor Fiscal que as duplicatas apresentadas são de valores superiores a R\$20.000,00 (vinte mil reais), existindo ainda duplicata de valor superior a R\$50.000,00 (cinquenta mil reais).

Assim, conclui o Fisco ser estas operações à vista inviáveis, por diversos aspectos já tratados no Termo de Verificação Fiscal, ou seja, em razão dos valores envolvidos, da distância física entre os estabelecimentos e da possibilidade de assaltos, furtos, roubos e perdas de ativos da Impugnante.

Desta forma, com base em suas crenças pessoais, e sem qualquer respaldo legal que motive seu ato administrativo, julga toda a documentação apresentada como inidônea, taxa a Impugnante e o fornecedor de criminosos, e glosa os custos de todas as operações realizadas com o referido fornecedor no período fiscalizado.

Assim como a Impugnante, os peritos desconhecem a existência de algum impedimento legal que vede a realização de pagamentos em espécie, bem como de alguma norma que estipule limites para as transações comerciais entre fornecedores e clientes, ou mesmo que obrigue a Impugnante a realizar todos os pagamentos de seus fornecedores exclusivamente através de agentes financeiros.

Desta forma, diante de um documento fiscal devidamente expedido, cujo lançamento contábil se deu adequadamente e identificada a movimentação do estoque destas mercadorias, não há de se questionar a idoneidade destes documentos e da operação.

Destarte, demonstram mais uma vez os peritos, através da análise da Nota Fiscal 912, a regularidade da transação, conforme se pode observar nos quadros apresentados nas páginas 53/54 do Laudo

Pericial Contábil. De acordo com referido laudo, a operação foi devidamente registrada no Livro Razão, no Livro de Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Identifica então os peritos, mais uma vez, o repetido equívoco cometido pelo Fisco, no que tange às glosas dos custos referem-se ao referido fornecedor. A comprovação da movimentação das mercadorias consignadas nas Notas Fiscais, cujas transações foram classificadas como inidôneas, se dá através do Registro de Controle de Estoques da empresa, e se estende as saídas correspondentes as entradas glosadas, SAÍDAS ESTAS OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO.

Questiona-se então, mais uma vez ao Fisco, se estas saídas devidamente tributadas, cujo custo da entrada tenha sido glosado pelo Auditor, não gerariam crédito tributário em favor da Impetrante.

Por todo o exposto, e com base nos procedimentos de contabilização da operação, no controle de estoque, registro de entradas e saídas e o pagamento, ainda que em moeda corrente, conclui os peritos estar devidamente comprovada a transação comercial realizada entre a Impetrante e o referido fornecedor, afastando-se definitivamente a alegação do Fisco de ter a Impugnante se aproveitado de custos inidôneos, conforme consta no Auto de Infração, ora rechaçado.

g) CARAMURU AUMENTOS LTDA.

Afirma o Fisco na pág. 14 do Termo de Verificação Fiscal não ter a Impugnante apresentado documentos comprobatórios das transações efetuadas com o fornecedor listado acima.

Com efeito, na mesma documentação disponibilizada ao Fisco, e analisada pelos Peritos, estes identificaram diversos comprovantes de pagamento emitidos contendo inclusive autenticação mecânica e extrato de recebimentos e cobranças do fornecedor que foram realizadas via instituição financeira.

A título de exemplo, traz a perícia cópia da Nota Fiscal 256467 (pág. 56 do Laudo Pericial) documento este devidamente verificado pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, cujo Fisco realizou a glosa do valor pago em quitação da mesma. Com efeito, através de uma simples análise do documento, pode-se verificar que o valor da Nota Fiscal, no montante de R\$81.863,26, foi devidamente identificado no "Extrato de Consulta e Cobrança" da fornecedora, conforme tela apresentada na pág. 56 do Laudo Pericial.

Já nos registros contábeis da empresa, pode-se identificar o pagamento da referida Nota Fiscal no dia 03/03/2008, conforme indicação no Livro Razão e caixa.

Em um segundo exemplo, apresenta então os peritos a Nota Fiscal nº. 267188 (pág. 58/59 do Laudo Pericial), no valor de R\$47.545,22, cujo comprovante de pagamento a acompanha, COM A DEVIDA AUTENTICAÇÃO MECÂNICA, COMPROVANDO O EFETIVO PAGAMENTO DA MESMA JUNTO À INSTITUIÇÃO FINANCEIRA.

Desta forma, conclui a perícia que as operações comerciais realizadas entre a Impugnante e o referido fornecedor estão em consonância com os preceitos legais, afastando-se mais uma vez a suspeita de inidoneidade dos documentos e das transações realizadas entre o Decisão Comercial e Caramuru Alimentos Ltda.

Somente a título de informação, trata-se a Caramuru Alimentos da principal empresa de capital nacional no processamento de soja, milho, girassol e canola, sendo titular de renomadas marcas, como SINHÁ e VITAE. Além do processamento de grãos, produz diversos produtos, como derivados de milho, azeites, óleos, pipocas de microondas, maionese e produtos naturais a base de soja. Ressalta-se ainda os grandes investimentos desta empresa na infra-estrutura do país, para fins de logística de movimentação de produtos do "complexo soja", com vultuosos investimentos no porto de Santos/SP, em ferrovias e na hidrovía Paranaíba-Tietê-Paraná .

Com base neste histórico, fica evidente a injustiça cometida pelo Fisco Federal, ao taxar empresas que contribuem todos os dias para o desenvolvimento do país, que recolhem milhões aos cofres públicos, de empresas inidôneas, que merecem ter suas portas fechadas e seus sócios condenados por crime contra o erário, conforme literalmente fez o Sr. Auditor Fiscal ao lavrar a presente autuação e enviar uma representação criminal ao Ministério Público.

Com efeito, é certo que tais injustiças serão reconhecidas por este Ilustre Julgador que, em face de todo o exposto, irá julgar o presente Auto de Infração integralmente improcedente, devendo o lançamento tributário efetuado contra a Impugnante ser imediatamente anulado, concessa venia.

2.2.4. - DA APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA E MULTA DE # OFÍCIO

Em face de todas as presunções manifestamente ilegais efetuadas pelo Fisco, este então aplica multa de lançamento de ofício, alegando que a falta de comprovação das operações mercantis escrituradas nos livros contábeis e a utilização de documentos fiscais inidôneos enseja a qualificação da multa no lançamento de ofício, conforme pág. 16 e seguintes do Termo de Verificação Fiscal.

Afirma mais uma vez o Auditor Fiscal, categoricamente, ter ficado amplamente demonstrado que a Impugnante utilizou o expediente de escriturar em seus livros contábeis e fiscais, transações comerciais que não foram comprovadas, com o intuito de aumentar o custo do período fiscalizado para impedir ou retardar o conhecimento pelo fisco federal do real valor do crédito tributário.

^ Em seguida, fundamenta seu ato no artigo 44, inciso II, da

Lei 9.430/96, no qual, PROVADO O EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE, impõe-se o aplicação da multa qualificada nos casos de lançamento de ofício, EQUIVALENTE A 150% DO VALOR APURADO. Com efeito, como já foi exaustivamente demonstrado, O FISCO NÃO PRODUZIU SEQUER UMA PROVA CAPAZ DE DEMONSTRAR NEM MESMO O MERO INDÍCIO DE TER A IMPUGNANTE AGIDO COM O INTUITO DE FRAUDE, AFASTANDO-SE A APLICAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL SUPRACITADO.

Por outro lado, a Impugnante, ao efetuar a diligência que caberia ao Sr. Auditor Fiscal, produziu provas incontestáveis da regularidade das operações e da improcedência de todos os argumentos utilizados pelo fisco para lavrar o Auto de Infração ora guerreado, conforme se pode observar no Laudo Pericial Contábil em anexo e toda documentação comprobatória que o instrui.

No que se refere à multa isolada, ressalta os peritos que, na hipótese remota de se comprovar alguma infração cometida pela Impugnante, a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento mensal da antecipação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, bem como da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL por estimativa (art. 2 e 30 da lei 9.430/1996) não são exigíveis, pois versam sobre o desatendimento de mera obrigação acessória apurada após o encerramento do ano-calendário, sem repercussão na órbita do tributo. Isso porque deveria prevalecer apenas o imposto efetivamente apurado com base no lucro real, isso se não tiver sido apurado prejuízo no ano calendário.

Outro aspecto levado em consideração pelos peritos é o encerramento do período de apuração do IRPJ e da CSLL. Tem-se que a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente de multa sobre eventuais diferenças.

Este inclusive é o entendimento dos Conselhos de Contribuintes, conforme se pode observar a seguir:

(...)

3. DOS PEDIDOS

Ex positis, requer a Impugnante que se digne V.S.a. em:

1) Acolher as preliminares que demonstram a nulidade do Auto de Infração, por estar este eivado de vícios e ilegalidades, extinguindo-se o crédito tributário lançado contra a Impetrante, nos termos do artigo 53 da lei 9.784/1999.

2) Caso superada as preliminares arguidas, que seja julgado integralmente improcedente o Auto de Infração lavrado contra a Impugnante, em face da total regularidade de suas operações comerciais, conforme exaustivamente demonstrado na presente impugnação.

3) Caso o presente Auto de Infração não seja julgado integralmente improcedente, o que se admite somente a título de argumentação e em atenção ao princípio da eventualidade, que seja então retificado os cálculos efetuados pelo Fisco, sanando-se os equívocos devidamente demonstrados na presente impugnação.

4) Uma vez reconhecida a nulidade do Auto de Infração, ou mesmo sua improcedência, que seja anulada a Representação Criminal efetuada pelo Fisco contra os sócios da Impugnante.

5) Caso eventualmente seja mantida a autuação, o que é inadmissível, que seja então extraída a cobrança da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

(...)

A DRJ MANTEVE EM PARTE os lançamentos, RECORRENDO DE OFÍCIO da parte CANCELADA, nos termos das ementas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Na legislação fiscal, as presunções legais relativas de omissão de receitas, como todas, têm um efeito próprio: elas invertem o ônus da prova, deixando-o sob responsabilidade exclusiva do contribuinte autuado.

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO.

A legislação fiscal considera como omissão de receitas os suprimentos de caixa, quando não for comprovada a origem nem a efetiva entrega dos recursos.

Em se tratando de suprimentos de numerário, as provas a serem produzidas devem atestar cumulativamente dois fatos, quais sejam, a efetiva entrega e a origem dos respectivos recursos. Além disso, tais provas devem ser coincidentes em datas e valores com os dados lançados nos registros contábeis e lastreadas em documentos hábeis e idôneos emitidos por terceiros.

SALDO CREDOR DE CAIXA.

A lei autoriza a presunção de omissão de receitas, quando verificado o saldo credor de caixa.

CUSTOS INDEDUTÍVEIS.

A legislação fiscal exige que a determinação do lucro real não pode prescindir de documentação hábil e idônea que confira ao registro contábil a garantia mínima dos seus efeitos tributários.

Os custos ou despesas operacionais somente serão dedutíveis na apuração do lucro real, desde que efetivos e se atendidas as condições gerais de dedutibilidade estabelecidas em lei, como necessidade, normalidade e comprovação por documentação hábil e idônea.

ACERTOS NA BASE TRIBUTÁVEL.

Verificadas irregularidades no levantamento das bases de cálculo tributadas, a exigência deve ser refeita.

MULTA PROPORCIONAL E EXIGIDA ISOLADAMENTE.

Verificada a falta de pagamento da contribuição por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos; e a contribuição apurada em 31 de dezembro, caso não recolhida, acrescida de multa de ofício.

A lei estabelece que, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre os valores devidos, e não recolhidos, a título das estimativas mensais, estando o contribuinte sujeito à apuração do lucro real anual, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA

A multa de ofício será qualificada, quando restar devidamente caracterizado em procedimento fiscal, o evidente intuito de fraude, nos termos da lei.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da CSLL, da COFINS e do PIS/PASEP.

A glosa de custo também repercute na exigência da CSLL.

Por decorrência, o mesmo procedimento adotado em relação ao lançamento principal estende-se aos reflexos.

No caso, a DRJ deu provimento parcial em relação a erro de fato cometido pelo autuante em relação à perfeita técnica de formação do maior saldo credor no período.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recursos voluntários a este CARF, reiterando todos os pontos trazidos anteriormente na impugnação, aduzindo em síntese que:

- Em relação à infração ligada à omissão de receitas (suprimento de numerário):

- Que a simples ausência de prova da transferência do numerário não pode em momento algum servir de fundamento para descaracterizar o mútuo celebrado pelas partes contratantes. Não há exigência legal neste sentido, posto que o objeto mais comum em seu ramo é o dinheiro.

- Além de lícito o objeto contratado (empréstimo em dinheiro), as partes foram devidamente representadas na forma de seus estatutos sociais, e o instrumento particular atende todas as prescrições legais, estando portanto devidamente revestidos das formalidades legais exigidas pela legislação civil (Lei nº 10406/2002), que rege os negócios jurídicos celebrados entre particulares, não havendo razões para a sua descaracterização.]

O julgamento foi convertido em diligência para fossem circularizados os fornecedores em relação à infração de glosa de custos.

Às fls. 10.109/10.152 foi produzido um Parecer conclusivo relativo ao solicitado por esta Turma em sentido desfavorável à Recorrente.

Às fls. 10.153/10.178 consta manifestação da Recorrente reiterando, em síntese, que as provas já trazidas por ela aos autos seriam suficientes para comprovação dos seus custos glosados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

Os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento.

RECURSO DE OFÍCIO

A DRJ cancelou EM PARTE o lançamento relacionados às infrações Omissão de Receita (Saldo credor de caixa) e Glosa de custos.

Eis os fundamentos da DRJ em relação à primeira infração – **Saldo Credor de Caixa:**

(...)

A defesa apontou irregularidades na recomposição da Conta Caixa realizada pela Fiscalização, o que importou em tributação a maior dos saldos credores apurados. Para dirimir essa questão, abaixo faz-se um resumo da recomposição procedida pelo Fisco, levando-se em conta a exclusão do crédito, no valor de R\$140.000,00, feito em 31/12/2008, relativamente ao pagamento de “Adiantamento de Clientes – Vilaça Comercial”, contabilizado em 11/02/2008, cujo débito restou também excluído da Conta Caixa. Analisando-se o Razão Analítico da Conta Caixa de 2008 e 2009, respectivamente, documentos de fls. 1265/1837 e 5169/5422, verifica-se:

“PRIMEIRO TRIMESTRE DE 2008.

Saldo credor em 04/03/2008: **R\$558.564,42C.**

Valores de débitos de caixa excluídos: **R\$370.000,00**, em 02/01/2008, e **R\$140.000,00**, em 14/02/2008. Total de **R\$510.000,00.**

Recomposição do maior saldo credor: R\$558.564,42C + R\$510.000,00 = **R\$1.068.564,42C**, que foi o valor tributado.

TERCEIRO TRIMESTRE DE 2008.

Menor saldo devedor em 24/09/2008: **R\$24.919,70D.**

Valor de débito de caixa excluído: **R\$630.000,00**, em 02/08/2008.

Total excluído no 1º trimestre: **R\$510.000,00.**

Total a ser excluído: R\$510.000,00 + R\$630.000,00 = **R\$1.140.000,00**.

Recomposição do maior saldo credor: **R\$24.919,70D – R\$1.140.000,00 = R\$1.115.080,30C**, que é o maior saldo credor no período, que diminuído do saldo tributado no 1º trimestre de **R\$1.068.564,42** é igual ao valor tributado de **R\$46.515,88C**.

QUARTO TRIMESTRE DE 2008.

Menor saldo devedor em 31/12/2008: **R\$31.744,24D**.

Valores de débitos de caixa excluídos: **R\$190.000,00**, em 02/10/2008, e **R\$210.000,00**, em 02/11/2008. Total de **R\$400.000,000**.

Totais excluídos no primeiro e terceiro trimestres: **R\$1.140.000,00**.

Total a ser excluído: R\$400.000,00 + R\$1.140.000,00 = **R\$1.540.000,00**.

Recomposição do maior saldo credor: **R\$31.744,24D – R\$1.540.000,00 = R\$1.508.255,76**, que é o maior saldo credor no período, que diminuído dos saldos tributados nos 1º e 3º trimestres, respectivamente, de **R\$1.068.564,42** e **R\$46.515,88**, é igual ao valor tributado de **R\$393.175,46C**.

Todavia, como postula a defesa deve ser excluído também o valor de crédito de caixa: **R\$140.000,00**, em 31/12/2008 (cujo débito foi excluído em 14/02/2008). Desse modo, o valor tributado deve ser alterado para: **R\$393.175,46 – R\$140.000,00 = R\$253.175,46C**.

ANO-CALENDÁRIO DE 2009.

Saldos credores considerados pelo Fisco: **R\$319.845,32C**, em 2/1/2009, e **R\$4.018.570,99C**, em 1/7/2009, que foi o valor tributado como o maior saldo credor de caixa do período. Entretanto, esses saldos credores são parciais, na medida em que não refletem o saldo final dos respectivos dias, de **R\$30.986,42D**, em 1/7/2009, e **R\$1.193.796,38D**, em 2/1/2009. Logo, foi incorreta a tributação efetuada pelo Fisco, nesse caso.

Para verificar-se a existência de saldo credor a tributar no ano- calendário de 2009, considerando a exclusão efetuada

pela Fiscalização e os acertos anteriores, veja-se a recomposição do saldo credor em 31/12/2009:

Saldo devedor de 31/12/2009:
R\$8.250,99D.

Valor de débito de caixa excluído: **R\$113.020,52**, em 31/12/2009.

Total excluído no ano de 2008: R\$1.540.000,00 – R\$140.000,00 = **R\$1.400.000,00**.

Total a ser excluído: R\$1.400.000,00 + R\$113.020,52 = **R\$1.513.020,52**.

Recomposição do saldo credor em 31/12/2009: **R\$8.250,99D – R\$1.513.020,52 = R\$1.504.769,53C**, que é o saldo credor em 31/12/2009, que comparado com o total do saldo já tributado em 2008, de **R\$1.368.255,76**, gera o valor de **R\$136.513,77**, a ser tributado.

Portanto, em 2009, resta tributar como saldo credor o valor de **R\$136.513,77**.

Feitas essas considerações, nessa parte, o lançamento merece reparos, o que adiante se indica no demonstrativo final de consolidação das bases de cálculo e dos valores mantidos.

Revisados os autos, constato a correção do Acórdão recorrido de ofício nesta primeira infração. O Acórdão recorrido primeiramente deu razão ao contribuinte quando este apontou erro de fato no 4º trimestre de 2008, ao não considerar a exclusão de um debito no valor R\$ 140.000,00. De outra banda, recompôs o saldo credor de caixa de 2009 após os expurgos utilizando-se da técnica correta, restando a tributar em 2009 o saldo credor de R\$136.513,77. A DRJ recompôs passo a passo a operação, inclusive já considerando o ajuste feito no ano-calendário anterior (2008) no valor de R\$ 140.000,00.

Passemos agora à revisão de parte cancelada referente à segunda infração (Glosa de custos):

Em síntese, segundo o relato da Fiscalização, tratam-se de operações comerciais inexistentes, supostamente realizadas mediante pagamentos à vista, em espécie ou moeda corrente, de valores vultosos ou expressivos, o que seria inconcebível nos dias hoje, consideradas ainda outras peculiaridades como a distância física entre os estabelecimentos e possibilidades de roubos e assaltos. Mais ainda, foram apontadas outras irregularidades como a não apresentação dos canhotos de entrega das mercadorias e a falta de indicação do transportador.

A defesa, contudo, combateu as constatações fiscais defendendo que as operações foram acobertadas por notas fiscais e lançamentos contábeis correspondentes e seguiram o trâmite normal que as envolve, a saber: (a) emissão da nota fiscal pelo vendedor; (b) recepção e entrada das mercadorias no estoque do comprador; e (c) pagamento, pelo comprador, nos termos ajustados e contratados em cada operação.

(...)

Contudo, no caso vertente, não se pode deixar de considerar alguns pontos colocados pela defesa. Primeiramente, no que toca ao fornecedor “Seleta Boazinha”, o Fisco cometeu o equívoco de indicá-la no quadro demonstrativo contido no TVF, às fls. 87, como uma das transações que comporiam as glosas procedidas, no ano de 2009, no valor total de R\$53.580,00, contradizendo ao que disse no TVF que a empresa apresentara notas fiscais e comprovação de quitação das mesmas através de pagamento por intermédio de instituição financeira. Portanto, nessa parte, cabe decotar este valor dos custos glosados no ano de 2009.

Quanto ao fornecedor “Distribuidora Supergiro Ltda”, a defesa comprova em relação à nota fiscal nº 594.383, de 28/01/2008, no valor de R\$23.400,00 (objeto de glosa), que o pagamento foi realizado através do Banco Safra e que o boleto está com autenticação mecânica, conforme provas indicadas no laudo pericial. Desse modo, acata-se o argumento da defesa, afastando-se da base levantada no primeiro trimestre de 2008 esse valor.

Em relação ao fornecedor “Caramuru Alimentos Ltda”, o Impugnante, salientando a idoneidade da empresa, disse que os peritos identificaram diversos comprovantes de pagamentos emitidos contendo inclusive autenticação mecânica e extratos de recebimentos e cobranças do fornecedor que foram realizadas via instituição financeira. Como exemplo, citaram-se duas notas fiscais: nº 256467, no valor de R\$81.863,26, e 267188, de R\$47.545,22. Diante das considerações feitas na defesa e das provas indicadas no laudo pericial no sentido da regularidade dos pagamentos efetuados nas transações do contribuinte com esta empresa, acatam-se suas alegações, decotando-se das bases levantadas nos trimestre de 2008, o valor total de R\$936.080,65, distribuídos em cada período trimestral conforme demonstrativos fiscais contidos no TVF.

Então, feitas essas considerações e valendo-se do princípio da livre convicção motivada na apreciação da prova (formada de parte a parte), segundo dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, não subsiste, em relação aos documentos fiscais citados e mencionados fornecedores (Seleta, Supergiro e Caramuru), o fundamento da glosa de custo levada a cabo pela Fiscalização.

Uma vez comprovados os custos postos em questionamento por documentos hábeis e idôneos, conforme demonstrado acima, e satisfeitas as condições gerais de dedutibilidade dos mesmos, cabe revisar o lançamento decotando-os de sua base de cálculo.

Por todo o exposto NEGÓ provimento ao RECURSO DE OFÍCIO.

RECURSO VOLUNTARIO

Preliminar de Nulidade

A Recorrente propugna pela nulidade do lançamento, alegando, descumprimento dos requisitos legais obrigatórios, notadamente, que houve violação às regras do art. 9º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

A teor do art. 59 do Decreto 70235/72, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, auditor fiscal, bastando para tanto a assinatura do mesmo, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória e recurso acostados aos autos, como efetivamente o fez.

Outrossim, foram observados dois requisitos fundamentais à validade do ato administrativo. Os requisitos apontados estão previstos em lei, são os incisos III e IV do art. 10 do Decreto 70.235/72 e têm a seguinte redação:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

.....
III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

(....)

Outrossim, a ocorrência do fato gerador foi pormenorizadamente descrita, caracterizada pela omissão de receita apurada com base em presunção legal e pela glosa de custos, por falta de documentação hábil e idônea. Assim como foi bem identificadas as infrações e as capitulações legais, também o foi a matéria tributável, pela apuração das bases de cálculo, nos termos da lei, conforme demonstrativos fiscais contidos no TVF e anexos dos Autos de Infração.

Por fim, as demais considerações feitas pela Recorrente, em relação a possível falta de enquadramento legal para determinada situação fática, tratar-se-ia de matéria de mérito, pois na verdade combate Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

Omissão de Receitas – Saldo Credor de Caixa

Trata-se de presunção legal de omissão de receitas oriunda de saldo credor de caixa a partir da desconsideração de empréstimos não comprovados na conta contábil Adiantamento de Clientes. Bem assim, de saldos credores já existentes e mascarados por terem sido feitas partidas contábeis resumidas e não diárias. Outrossim, apesar de a natureza da conta (Adiantamento de Clientes) indicar uma origem, aponta para caminho diverso (empréstimos feitos de empresas ligadas). Aduz que houve erro de contabilização na conta Adiantamento de Clientes.

Eis a legislação de regência

RIR/99:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes

hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §2º e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa:

II-a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

Trata-se, por óbvio, de presunção relativa que pode ser desfeita por prova em contrário, mas que a Recorrente não logrou êxito em fazê-lo.

Por oportuno, cabe observar que o direito pátrio adotou o princípio de que a prova compete ou cabe à pessoa que alega o fato, mas também ao réu a comprovação da sua versão no que tange à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. É o que se depreende do transcrito do artigo 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal no âmbito federal, e do artigo 333, do Código de Processo Civil:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

As alegações trazidas pela Recorrente em relação a esses itens são vazias e estereis e, ao meu ver, foram bem refutadas pelas primeira instância, não trazendo em fase recursal nenhuma tréplica que enfraquecesse os argumentos da DRJ, pelo contrário, a recorrente cingiu-se a tecer as mesmas considerações já tecidas na peça impugnatória fazendo ouvido de mercador ao arrazoado da DRJ.

De um lado, o fisco informa no TVF que a contribuinte foi intimada e reintimada diversas vezes (a comprovar a origem dos recursos e o efetivo ingresso dos valores lançados a débito da conta Caixa). Em resposta à reintimação, recebeu cópias dos contratos de mútuo celebrados entre a autuada e empresas ligadas, em que a autuada informa que o recebimento dos valores se deu em dinheiro.

Além de se tratar de documentos assinados apenas por representantes das empresas contratantes, sem testemunhas ou avalistas; que não foram registrados em cartório e que não especificam as garantias oferecidas pela mutuária, a empresa que teria repassado os recursos pertencem ao mesmo grupo econômico. Em vista dessas observações, somadas ao fato de a autuada não comprovar a tradição do numerário, foi muito bem desconsideradas essas operações de “empréstimos”, excluindo da conta caixa os valores supostamente emprestados. Essa operação gerou saldos credores de caixa, que a DRJ já deu provimento parcial em relação a erro de fato cometido pelo autuante em relação à perfeita técnica de formação do maior saldo credor no período.

O fato de as operações de empréstimos terem sido lançadas nas declarações de rendimentos dos mutuantes não comprova sua efetividade, pois o que interessa à tributação, no caso, é também a comprovação do efetivo ingresso do numerário na empresa, vez que é isto

que determinará, ou não, o saldo credor de caixa, o qual configura a omissão de receita sujeita ao imposto.” São duas condições cumulativas.

Ora, não se trata simplesmente de ter desconsiderado os contratos de mútuo em função de descumprimento formal desses contratos (falta de registro, testemunhas etc), mas a partir de vários indícios a fiscalização solicita a prova da efetividade da entrada do numerário na conta caixa. Esse é o ponto relevante.

Nesse aspecto a DRJ foi bem clara:

(...) No entanto, semelhantemente ao suprimento de numerário por sócio, na infração titulada por saldo credor de caixa, o que o contribuinte precisa provar é a efetividade da entrega do numerário no caixa ou em conta de disponível da empresa. No caso, não se questionam os aspectos legais dos contratos de mútuos pactuados entre o contribuinte e seus fornecedores, o fato a ser provado é se realmente o dinheiro entrou nas contas do disponível do contribuinte, mormente por ordens bancárias ou transferência eletrônicas indicando a saída de valores de conta-corrente bancária do mutuante para conta-corrente do mutuário, coincidentes em datas e valores com as entradas registradas a débito da Conta Caixa. Tal prova não foi, nos autos, produzida pela defesa.

Quanto à possibilidade da entrega em espécie dos valores, cuja soma perfaz a importância de R\$1.653.020,52, não se pode deixar de razão às considerações feitas pelo Fisco no TVF, ainda que objetivamente não se tenha apontado nenhum impeditivo legal quanto a esse tipo de transação, que, por sua vez, exige a produção de provas muito robustas e consistentes, no sentido da veracidade desse fato, o que não foi feito pelo Impugnante. A mera escrituração das entradas a débito de caixa, por si só, não é suficiente para atestar tal fato, dadas às peculiaridades que envolvem esse tipo de transação.

Em suma, o Impugnante não fez provas, nos autos, da entradas desses numerários advindos de contratos de mútuos firmados com os seus fornecedores.

Digno de nota, os contratos de mútuo, por si só, não são determinantes para manter ou não o lançamento pertinente ao saldo credor de Caixa. A razão maior pela qual o fisco os desconsiderou como elemento de prova foi a não comprovação da efetividade do ingresso de numerários na conta Caixa, decorrente daqueles contratos. Tudo isso, sem que o servidor autuante se aventurasse, conforme sugere o discurso passivo, a deles retirar as validade e eficácia do negócio jurídico contratado, ainda que limitadas aos contraentes.

A Recorrente por sua vez, repete os mesmos argumentos da fase impugnatória:

- que a simples ausência de prova da transferência do numerário não pode em momento algum servir de fundamento para descaracterizar o mútuo celebrado pelas partes contratantes. Não há exigência legal neste sentido, posto que o objeto mais comum em seu ramo é o dinheiro.

- além de lícito o objeto contratado (empréstimo em dinheiro), as partes foram devidamente representadas na forma de seus estatutos sociais, e o instrumento particular atende todas as prescrições legais, estando portanto devidamente revestidos das formalidades legais exigidas pela legislação civil (Lei nº 10406/2002), que rege os negócios jurídicos celebrados entre particulares, não havendo razões para a sua descaracterização.

O que importa é que a Recorrente não conseguiu provar o que mais importa em situações que envolvam a prova de suprimento de numerário, qual seja, não conseguiu produzir prova que esse dinheiro foi realmente entregue pela mutuária a mutuante.

Outrossim, causa espécie, a Recorrente apesar de não tomar as precauções legais cabíveis no sentido de bem formalizar os contratos de mútuo, operar com valores significativamente altos, e recebendo todos esses ingressos na forma menos usual possível, que é o recebimento sempre em espécie e não via o sistema bancário normal, quando mais em se tratando de fornecedores que estão em localizações afastadas da Recorrente.

Este inclusive é o entendimento do CARF:

A falta de registro em cartório de contratos de mútuos ou de reconhecimento de dívida, por si só, não comporta a presunção de omissão de receita por passivo fictício ou passivo não comprovado. Entretanto, os mútuos contratados devem ser comprovados com efetivo trânsito do numerário. Contratos de assunção, cessão e transferência de dívida, assinados por uma só pessoa, como sócio da autuada de um lado e como representante de pessoa jurídica com sede em paraíso fiscal sem prova de sua representação legal e outros contratos de mútuo, só podem ser aceitos como válidos quando comprovados, mediante documento hábil e idôneo, o efetivo trânsito do numerário (grifamos). Io Conselho de Contribuintes/Ia Câmara/Acórdão 101-94-013 em 06/11/2002, publicado no DOU em 17/01/2003.

Portanto, mantenho este item da autuação.

Suprimento de Numerário

Trato agora da matéria atinente a aumento de capital, sem comprovação de origem e da efetividade da entrega de numerário, com fulcro nos Art. 282 do RIR/1999, bem assim os seus reflexos.

Conforme relatado, a fiscalização identificou registro contábil, atinente a valores que os sócios teriam entregue à empresa como empréstimo. Caracterizado o suprimento de numerário, deve a pessoa jurídica fazer prova da origem dos recursos e da efetividade da sua entrega, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores.

A falta de comprovação autoriza a tributação dos valores supridos como receitas omitidas, em conformidade com o que prevê o abaixo transcrito art. 229 do Regulamento do Imposto de Renda/94 (RIR/94), aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, vigente à época dos fatos geradores:

Art. 229 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base nos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decretos-lei nº 1.598/77, art. 12, § 3º, e nº 1.648/78, art. 1º. II).

Como se vê, o dispositivo traz uma presunção legal, exatamente na figura dessa ilação mental entre o fato indiciário (registro no caixa/banco) e o fato que se pretende

provar (omissão de receitas, caso não se prove que o supridor estava em condições financeiras de entregá-lo e o fez efetivamente).

Aqui os indícios e a presunção são partes de um mesmo expediente probatório. Observe-se também que, para afastar-se a presunção de omissão de receitas, duas são as condições estabelecidas na legislação, as quais devem ser cumulativa e indissociavelmente atendidas: a comprovação da origem dos recursos e da sua efetiva entrega. A esse propósito, trazem-se a baila as seguintes ementas exaradas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes:

“Sujeitam-se à dupla comprovação, quanto à origem e à efetividade da entrega, sem que com uma a outra fique dispensada, os recursos escriturados por suprimento de caixa.” (Ac. 1º CC 101-76.536/86).

“Somente ilidem a presunção de omissão de receita as provas concomitantes da origem dos recursos utilizados e da efetividade de sua entrega à pessoa jurídica. A ausência de uma delas autoriza o procedimento previsto no art. 181 do RIR/80.” (Ac. 1º CC 105-3.719/89-DOU 14/09/90).

“SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS - O suprimento de valores pelos sócios da pessoa jurídica sujeita-se à comprovação de requisitos essenciais, cumulativos e indissociáveis, no tocante à origem e à efetividade da entrega dos recursos, os quais deverão ser coincidentes em datas e valores.” (Acórdão 1º CC 103-20.397/2000 – D.O.U. 28/11/2000)

A prova da efetividade da entrega do numerário visa impedir lançamentos fictícios que ocultem o saldo credor de caixa. A comprovação da origem visa obstar que recursos oriundos de receitas omitidas retornem legalizados sob a forma de empréstimos dos sócios. Para comprovação da origem é necessário que se demonstre que os recursos dos sócios foram por eles percebidos de fonte estranha à sociedade ou, se da empresa, submetidos a regular contabilização. Este entendimento acha-se expresso no Parecer Normativo SRF nº 242, de 1971, que preceitua:

A comprovação da veracidade do suprimento se faz, provando, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas, a proveniência do numerário respectivo e não com a simples alegação de que o supridor dispunha da referida importância.

3. Da mesma forma o supridor terá que comprovar a origem dos seus saldos bancários ou do dinheiro em cofre.

(...)”

11. No mesmo sentido, é farta a jurisprudência administrativa, a exemplo de julgados cujas ementas se trasladam:

Suprimento. Se o supridor, sócio da pessoa jurídica, não comprovar, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com o numerário suprido, a origem externa à empresa destes mesmos valores, há presunção juris tantum de que houve omissão de receitas, pois, se a origem do numerário não for externa, evidentemente a fonte do dinheiro utilizado é a própria empresa.” (Ac.101-75.653/85- DOU de 02/10/86).

OMISSÃO DE RECEITAS (SUPRIMENTO DE RECURSOS) – A comprovação da origem dos recursos supridos significa a necessidade de ser demonstrado que os recursos advenientes dos sócios foram percebidos por estes de fonte estranha à sociedade ou, se da empresa, submetidos a regular contabilização. A prova da transferência bancária dos recursos dos sócios para a pessoa jurídica é apta a comprovar somente a efetiva entrega, mas não a origem. Nestes casos, permanece válida a presunção de omissão de receitas, estabelecida no art. 181 do RIR/80.” (Acórdão 1o CC 105-9.333/95- D.O.U. 03/12/96)

O registro contábil sem qualquer documento emitido por terceiros que o lastreie não é meio de prova; isto é, não será o lançamento considerado amparado em prova hábil, quando o crédito a sócio administrador reportar a entrega de numerário, se a pessoa jurídica não provar, com documentação hábil e idônea, a efetiva entrada do dinheiro e sua origem, coincidente em datas e valores, sujeitando-se a importância suprida à tributação como omissão de receita.” (Ac. CSRF/ 01-0.220/82).

Os autores Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higushi e Celso H. Higuchi, em sua obra “Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática”, editora Atlas, 25ª edição, p. 512, ensinam que:

“ O empréstimo ou aumento de capital em dinheiro, com recursos de origem externa comprovada, deverá ser feito mediante cheque nominal cruzado em favor da pessoa jurídica a fim de evitar que os suprimentos de recursos sejam considerados como receitas omitidas. Não basta, todavia, comprovar somente a efetiva entrega do dinheiro. A comprovação da origem dos recursos supridos significa a necessidade de ser demonstrado que os recursos provenientes dos sócios foram percebidos por estes de fonte estranha à sociedade ou, se da empresa, submetidos a regular contabilização.”

Em sua defesa, a Recorrente juntou apenas contratos de mútuo firmados entre a empresa e seus sócios, não configurando, à vista do que aqui já se assentou, comprovação hábil da efetividade da entrega e tampouco da origem dos valores supridos.

Invoca a Recorrente a capacidade econômica dos sócios para o empréstimo, acostando cópia de suas declarações de rendimentos e laudo pericial. Conforme esclarecido no supracitado Parecer Normativo CST nº 242, de 1971, a disponibilidade dos supridores não comprova a efetividade da entrega e a origem dos recursos, a outra condição necessária. De qualquer sorte, cabe ressaltar que as declarações dos sócios foram esmiuçadas pela DRJ e o que se encontrou foi apenas inconsistências nos montantes de numerário lá existentes para fazer face aos suprimentos de caixa nas datas e valores encontrados pela fiscalização.

Eis o voto da DRJ não infirmado pelo recurso voluntário, com o qual me alinho, fazendo parte também das minhas razões de decidir:

No presente caso, a defesa diz que foi demonstrada a origem dos numerários supridos pelo sócio, o que se percebe pela análise das suas declarações de rendimentos. Ressaltou-se também que ele dispunha de recursos para realizar os empréstimos ao Impugnante, fato evidenciado nos livros contábeis, o que faria prova a seu favor da entrada dos recursos no caixa da empresa. Defendeu-se ainda que o Fisco não realizou uma apuração técnica da evolução do saldo da conta corrente do sócio, cujo valor da omissão de receitas, caso constatada, seria correspondente ao maior saldo do período analisado.

Entretanto, os registros contábeis efetuados a débito e a crédito, concomitantemente, nas contas Caixa e Conta Corrente do sócio (especificados no laudo pericial, conta corrente de fls. 7691), por si só, não provam nem a origem nem a entrada efetiva do dinheiro no caixa físico da empresa.

Analisando-se as cópias das declarações de rendimentos do sócio Euler Martins Costa (juntada aos autos pela defesa, no anexo ao laudo pericial, documentos de fls. 7747/7781), carece, pois, de consistência a defesa quando afirma que os empréstimos foram efetuados em moeda corrente. Senão vejamos.

Primeiramente, na parte destinada à declaração de bens e direitos, verificase que ele declarou possuir em moeda corrente do país, em 31/12/2006, o valor de **R\$100.000,00**, em 31/12/2007, de **R\$190.000,00**, e em 31/12/2008 **R\$0,00**. No resumo consta, no ano-calendário de **2008**, rendimentos tributáveis de **R\$37.528,41** e sujeitos à tributação exclusiva de **R\$3.558,12**, total de **R\$41.086,53**; no de **2009**, rendimentos tributáveis de **R\$54.887,12**, isentos e não tributáveis, de **R\$364.000,00** e sujeitos à tributação exclusiva, de

R\$5.297,75, total de **R\$424.184,87**.

Para os empréstimos realizados em 2008, no montante total de **R\$966.000,00**, esses aconteceram em 02/01/2008, no valor de R\$174.000,00, em 25/03/2008, de R\$72.000,00, em 31/03/2008, de R\$320.000,00 e 02/09/2008, de 400.000,00. Ocorre uma única quitação do montante de **R\$966.000,00**, em **31/12/2008**. Portanto, essa quitação não pode justificar nenhum dos empréstimos realizado nesse ano. De outro lado, somente para o primeiro empréstimo haveria moeda corrente suficiente para entregá-la ao caixa da empresa, mas quanto ao demais não. Mais ainda, o montante de **R\$231.086,53**, composto de **R\$190.000,00**, declarado como moeda corrente em 31/12/2007 mais **R\$41.086,53**, valor dos rendimentos declarados no ano, é também insuficiente para acobertar o total dos empréstimos realizados de **R\$966.000,00**, supostamente feitos em dinheiro.

Para os empréstimos pactuados no ano de 2009, a movimentação total apresentada na conta corrente contida no laudo pericial foi de **R\$4.450.000,00**, incluindo débitos e créditos, tendo o saldo credor a favor sócio evoluído de **R\$1.051.000,00**, em 31/12/2007, para **R\$2.201.000,00**, em 31/12/2008. De pronto, observa-se que o Sr. Euler declara **saldo zero** de moeda corrente em **31/12/2008**. Sendo assim, já a partir do primeiro empréstimo, em 02/01/2009, de **R\$450.000,00**, não haveria lastro em moeda para suprir o caixa da empresa. Por conseguinte, ficam descaracterizadas todas as quititações e os novos empréstimos que se seguiram, **supostamente realizados em dinheiro**. Também o montante dos rendimentos declarados no ano, de **R\$424.184,87**, é insuficiente para justificar ou acobertar o total de **R\$1.150.000,00**, equivalente à soma dos empréstimos de **R\$650.000,00** e **R\$500.000,00 (supostamente também em dinheiro)**, respectivamente, em 03/06/2008 e 02/07/2008, para os quais a conta corrente não indica quitação, o que seria, assim, a justificativa para a evolução do saldo credor.

Diante dessas inconsistências, a defesa não logrou comprovar a efetividade da entrega, **em espécie**, dos numerários advindos de supostos empréstimos do sócio Euler. Ademais, a mera demonstração de capacidade econômica ou financeira do sócio não é prova suficiente para comprovar tanto as origens como a entrega dos valores supridos.

Outrossim, o Parecer Normativo CST nº 10, de 1985, aludido pela defendente, não aproveita à hipótese em exame, vez que trata da caracterização de mútuo entre pessoas coligadas. No caso de que se cuida, não se está a debater a existência de contratos de mútuo, e sim a recusá-los como prova suficiente a ilidir a presunção legal de omissão de receita.

Conclusão, em se tratando de suprimentos de numerário, as provas a serem produzidas devem satisfazer a duas condições cumulativas e, nem uma delas foi satisfeita. As condições como já se disse, são a efetiva entrega e a origem dos respectivos recursos.

Por todo o exposto, nego provimento em relação a este item da autuação.

Glosa de Custos

No que concerne à outra infração constante do libelo fiscal, qual seja, à glosa de custos, a DRJ resumiu bem a referida lide:

Em síntese, segundo o relato da Fiscalização, tratam-se de operações comerciais inexistentes, supostamente realizadas mediante pagamentos à vista, em espécie ou moeda corrente, de valores vultosos ou expressivos, o que seria inconcebível nos dias hoje, consideradas ainda outras peculiaridades como a distância física entre os estabelecimentos e possibilidades de roubos e assaltos. Mais ainda, foram apontadas outras irregularidades como a não apresentação dos canhotos de entrega das mercadorias e a falta de indicação do transportador.

A defesa, contudo, combateu as constatações fiscais defendendo que as operações foram acobertadas por notas fiscais e lançamentos contábeis correspondentes e seguiram o trâmite normal que as envolve, a saber: (a) emissão da nota fiscal pelo vendedor; (b) recepção e entrada das mercadorias no estoque do comprador; e (c) pagamento, pelo comprador, nos termos ajustados e contratados em cada operação.

O Impugnante apresentou argumentos contrários às glosas de custo para cada fornecedor e sustentou ainda que não se pode questionar pagamentos em dinheiro e reforçou sua alegação que pela natureza do seu ramo de atividade transaciona grandes quantias em dinheiro, o que leva a tomar as medidas cabíveis de segurança, possuindo em seus estabelecimentos tesourarias ou cofres, o que possibilita a guarda de vultosos recursos, inclusive a custódia destes para outras empresas do mesmo grupo. Foram também apresentados registros de controle da produção e do estoque.

A recorrente acusa a falta de provas. Porém, o que se vê pelo teor do TVF transcrito abaixo, são um conjunto de indícios convergentes e que por isso tornam a prova robusta e concludente e não infirmada pela Recorrente em sua defesa:

No decorrer do período fiscalizado, 1º/01/2008 a 31/12/2009, foram escrituradas na conta Custos do sujeito passivo diversas aquisições de mercadorias que ensejaram uma análise mais aprofundada em função de fatores apontados a seguir.

Assim foram selecionadas empresas fornecedoras que pertencem ao mesmo grupo empresarial da fiscalizada, segundo declaração prestada ao fisco. Neste grupo

Processo nº 13603.724602/2011-70
Acórdão n.º 1401-001.878

S1-C4T1
Fl. 10.249

encontram-se Macovil e Vilaça,. Ainda, foram selecionados, alguns outros fornecedores cujas transações de valores expressivos foram quitadas em moeda corrente, conforme registros contábeis no livro Razão da fiscalizada. Procedimento injustificável em razão dos valores envolvidos, da distancia física entre os estabelecimentos e da possibilidade de assaltos, furtos, roubos e perdas de ativos da fiscalizada.

CONTA FORNECEDORES 2008	
Nº CONTA CONTÁBIL	FORNECEDOR
90.156	BUNGE ALIMENTOS S/A
90.185	CARAMURU ALIMENTOS LTDA.
90.224	DISTRIBUIDORA SUPERGIRO LTDA.
90.805	VILAÇA COMERCIAL LTDA.
91.689	MACOVIL COMERCIAL LTDA.
91.224	DIRETA GERAIS DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS
92.127	DISTRIBUIDORA DE CEREAIS DAMASCENO LTDA.
99.609	ATACADÃO CENTRO SUL DE CEREAIS LTDA.

Nº CONTA CONTÁBIL	FORNECEDOR
2.1.01.01.0156	BUNGE ALIMENTOS S/A
2.1.01.01.0378	SELETA BOAZINHA IND. COM. EXP. E IMP. LTDA.
2.1.01.01.0821	VILAÇA COMERCIAL LTDA.
2.1.01.01.0732	QUÍMICA AMPARO LTDA
2.1.01.01.1350	DMA DISTRIBUIDORA S/A
2.1.01.01.9689	MACOVIL COMERCIAL LTDA.
2.1.01.01.9985	SUDOESTE ATACADISTA LTDA.
2.1.01.01.9995	COMÉRCIO DE ALIMENTOS FONTE GRANDE LTDA.

A fiscalizada encaminhou documentação em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 482/2011 em 23/09/2011.

A seguir uma análise caso a caso das informações prestadas.

(...)

III - Transações comerciais não comprovadas por documentação hábil e idônea:

A) VILAÇA COMERCIAL LTDA. CNPJ 02.789.496/0001-50

A fiscalizada encaminhou ao fisco como comprovação das transações com este fornecedor apenas vias de algumas notas fiscais.

Trata-se de empresa ligada, com sócios em comum. Pelas notas fiscais apresentadas e pelos valores escriturados nos livros contábeis, verifica-se pagamento a vista de valores expressivos. Fato inconcebível nos dias atuais pelas razões já citadas na presente peça fiscal.

Foram retidas notas fiscais comprobatórias por amostragem em função do volume de transações.

B) MACOVIL LTDA- CNPJ 01.222.019/0001-45

A Macovil é outro fornecedor que possui sócios em comum com a Decisão Atacadista.

Apresentou apenas vias de notas fiscais, nelas consta a informação de vencimento contra apresentação.

Empresa ligada, transações de valores expressivos sendo pagas a vista. Havendo inclusive pagamento de valor milionário, conforme pode ser verificado no livro Razão apresentado pela fiscalizada, cuja comprovação não foi devidamente comprovada. Não foram apresentados os canhotos de entrega das mercadorias, não foi citado o transportador, por exemplo, que seriam outras formas de se comprovar as transações comerciais.

Foram retidas notas fiscais originais por amostragem, em função do volume de documentos apresentado.

C) DIRETA GERAIS DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA - 07.526.829/0001- 71

A fiscalizada apresentou vias das notas fiscais (3a via fisco e 1a via destinatário) para comprovação das transações.

A análise dos documentos confirmou que em todas notas fiscais apresentadas constam a observação "pagamento com apresentação" e não consta dados do transportador.

Verificou também que as datas de emissões das mesmas foram de 22/04/2008 a 25/04/2008.

Conclui-se que pelos valores envolvido, inviabilizaria por questões de segurança do recebedor dos valores e de logística os pagamentos em moeda corrente, sem a intermediação bancária., como foi escriturado nos livro Razão da fiscalizada.

Sabe-se. também, que, prazo para pagamento de fornecedor, é a regra do mercado comercial e industrial. Praticamente inexistem transações de valores expressivos com pagamentos à vista.

D) DISTRIBUIDORA DE CERAIS DAMASCENO LTDA.

Não foram apresentados documentos comprobatórios das transações com o fornecedor acima.

E) ATACADÃO CENTRO-SUL DE CEREAIS LTDA - CNPJ 08.061.781/0001-36

Apresentou 3a via fisco das notas fiscais e duplicatas com a informação vencimento contra apresentação.

Os documentos revelam que a duplicata de menor valor é R\$ 11.192,00 e a de maior valor é de R\$38.265,60.

A ausência de comprovantes bancários de pagamento das referidas duplicatas e de prazos para quitação das duplicatas não nos permite admitir que tais transações aconteceram de fato.

F) DMA DISTRIBUIDORA S/A

Não foram apresentados os documentos comprobatórios das transações com o fornecedor citado acima.

G) SUDOESTE ATACADISTA LTDA - CNPJ 04.171.700/0001-08

A comprovação apresentada ao fisco pelo sujeito passivo é composta pelas notas fiscais e duplicatas contra apresentação, ou seja, vencimento à vista.

Analizando as notas fiscais e duplicatas apresentadas nota-se que todas são de valores superiores a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), existindo ainda duplicata de valor superior a R\$ 50.000,00.

Logo, seria inviável, por diversos aspectos, já tratados no presente Termo de Verificação Fiscal (TVF), o recebimento das mesmas à vista, como encontra-se escriturado nos livros contábeis da fiscalizada e comprovado nas notas fiscais e duplicatas apresentadas.

H) COMÉRCIO DE ALIMENTOS FONTE GRANDE LTDA.

Não foram apresentados documentos comprobatórios das transações comerciais com o fornecedor acima.

I) CARAMURU ALIMENTOS LTDA

O sujeito passivo não apresentou documentação comprobatória das transações efetuadas com o fornecedor listado acima.

Pelo que nos itens II e III acima, existem operações comerciais entre a fiscalizada e fornecedores não comprovadas por escrituração hábil e idônea, sendo necessário a retenção, por amostragem de algumas notas fiscais para fazer prova nos autos.

(...)

A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, quando a sua formação está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador, como foi o caso.

Nesse sentido, apresentei à Turma o voto abaixo propondo manter o lançamento, mas que na ocasião a maioria entendeu que seria necessário investigar um pouco mais essas glosas, circularizando os fornecedores. Dessa forma fui convencido pelo colegiado a baixar o feito em diligência para colher dados relevantes que subsidiarão o voto dos demais conselheiros.

A fiscalização fez a circularização solicitada e chegou as seguintes constatações:

(...)

1. VILAÇA COMERCIAL LTDA. - CNPJ 02.789.496/0001-50

Pelo que se viu, mesmo tendo a Vilaça sócio em comum com a Decisão, em tese, com interesse na lide, desconsiderou a necessidade de guarda dos documentos fiscais conforme prevê o art. 264 do Decreto nº 3-000:

(...)

2- MACOVIL COMERCIAL LTDA. - CNPJ 01.222.019/0001-45

(...)

• Foram anexadas pela intimada cópias e vias de notas fiscais, sem qualquer documento de quitação das mesmas.

A **Macovil** possui sócio em comum com a fiscalizada (Decisão), entretanto não atendeu a intimação nº 002.

(,,)

3-DMA DISTRIBUIDORA S/A - CNPJ 01.928.075/0001-08

(...)

A DMA não apresentou as notas fiscais solicitadas e a fiscalizada, à época da fiscalização, também não as apresentou conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF).

4-SUDOESTE ATACADISTA LTDA - ME - CNPJ 04.171.700/0001-08

(...)

A correspondência contendo a referida intimação foi devolvida pelo correio com a informação de destinatário desconhecido.

Trata-se de uma empresa que não apresentou Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) no exercício 2010, ano-calendário 2009; no exercício 2009, ano-calendário 2008 a DIPJ foi entregue zerada, ou seja, sem informação de valores de receita.

Não houve, também, apresentação de Declaração de Créditos e Débitos Tributários (DCTF) informando valores devidos de tributos por parte da Sudoeste Atacadista.

5-DIRETA GERAIS DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. CNPJ 07.526.829/0001-71 -

Este contribuinte se encontra, com informação de suspensão perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), conforme tela extraída do sistema CNPJ:

(...)

Este fornecedor da Decisão Atacadista não pôde ser intimado, uma vez que se encontra com as atividades paralisadas!

Nos sistemas de controle da Secretaria da Receita Federal (RFB), a Direta encontra-se omissa da entrega da DIPJ e DCTF referentes aos anos calendários 2008 e 2009.

6-ATACADÃO CENTRO SUL DE CEREAIS LTDA. - CNPJ 08.061.781/0001-36

. A Atacadão Centro Sul teve declaração de inaptilidade do CNPJ por inexistência de fato, conforme tela do sistema CNPJ:

(...)

Assim sendo, este contribuinte não foi intimado por ter sido declarado inapto perante a Secretaria da Receita Federal (RFB).

A Atacadão, também, encontra-se omissa da entrega de DIPJ e DCTF para os anos-calendários 2008 e 2009.

7-COMÉRCIO DE ALIMENTOS FONTE GRANDE LTDA. - CNPJ 07.838.094/0001-11

(IDEM ITEM ANTERIOR)

Conclusão

Diante dos levantamentos efetuados no curso da presente diligência fiscal, não foram observados elementos que ensejassem alteração dos valores constantes dos autos de infração do presente processo de exigência do crédito tributário.

Pode-se observar no transcorrer dos trabalhos de diligência, a exemplo do que havia sido observado, quando da auditoria fiscal e relatado no Termo de Verificação Fiscal (TVF), um planejamento tributário visando a exacerbação de custos, bem como omissão de receita.

No que se refere aos custos, objeto da presente diligência, fica evidente a utilização de custos oriundos de notas fiscais emitidas por empresas tratadas como "noteiras" pelo fisco, uma vez que emitem as notas fiscais, de valores expressivos e não declara tais receitas ao fisco, deixando de recolher os tributos e contribuições correspondentes.

Além disso, os custos da fiscalizada foram inflados com notas fiscais emitidas por empresas do grupo familiar de baixíssima lucratividade. Levando a concluir que foram constituídas com o fito de apenas produzir custos.

Eis o voto que apresentei na ocasião e que aqui ratifico em virtude do insucesso total da diligência no sentido contrário às pretensões do contribuinte, não se conseguindo obter nenhuma prova que refutasse a conclusão chegada pela fiscalização no sentido de glosar os referidos custos:

Afora os fornecedores em que a Recorrente não apresentou absolutamente nenhum documento como prova, a fiscalização enumerou uma série de indícios convergentes que demonstram que aqueles custos não existiram (...)

- Falta de comprovação dos pagamentos através de operação bancária em operações de valores vultosos;
- Pagamentos a fornecedores sempre à vista e em espécie;
- Operações com empresas ligadas;
- **Falta de comprovação da entrega da mercadoria;**
- Não apresentação de outros documentos que pudessem corroborar com a existência ou efetividade dos custos.

Se analisados de forma isolada, como fez a Recorrente, apenas tentando justificar as operações vultosas com fornecedores com pagamento à vista e em espécie, de fato nada atestam, agrupados porém têm o condão de estabelecer a inequivocidade daquela matéria de fato.

Na medida em que se apropria do custo é ônus da contribuinte se desencumbir de fazer a prova desses custos através de documentação hábil e idônea, não bastando para tanto a mera escrituração contábil e a efetividade dos mesmos.

Portanto, nego provimento a essa infração.

A recorrente em sua manifestação de inconformidade contra o resultado de diligência assim se expressa:

Além das notas fiscais, JÁ ENTREGUES, contabilização, reflexos tributários, controle de estoque e a justificativa dos pagamentos em espécie, juntada de laudo pericial comprovando todas essas assertivas; o que mais poderia a recorrente fazer para comprovar os fatos, relevando-se ainda que as suas vendas foram oferecidas à tributação??????

Ora, a resposta é simples e já foi apresentada e as oportunidades para fazê-lo foram várias: **Falta de comprovação da entrega da mercadoria, bem assim** não apresentação de outros documentos que pudessem corroborar com a existência ou efetividade dos custos.

Ora, é inconcebível que a Recorrente não consiga fazer prova alguma da entrega física da mercadoria, nem ao menos com controle interno da empresa.

Por todo o exposto, nego provimento a esta infração.

MULTA ISOLADA – ESTIMATIVAS NÃO PAGAS

Com base no transcrito art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação já dada pela Lei nº 11.488, de 2007, no presente lançamento, para o ano-calendário de 2009, exigem-se as multas isoladas pela falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, devidos com base em balancetes de suspensão ou redução.

A Multas Isoladas foram exigidas, no percentual de 50% das respectivas bases levantadas pela Fiscalização, em função das infrações apuradas no procedimento fiscal.

A recorrente pleiteia o cancelamento da multa isolada de 50% apurada em face de falta de recolhimento da estimativa do tributo devido, feito sob argumento de impossibilidade de cumulação com a multa de ofício de 75%.

Cabe de início esclarecer que não se confundem as duas infrações, pois são distintas. Uma coisa é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto apurado por estimativa; outra, completamente diferente é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto apurado no final do ano, com base no lucro real.

Tais infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação uma incidindo isoladamente, sobre as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário e outra cobrada juntamente com o imposto devido (declaração inexata). A lei em sua redação original, coincidentemente, tinha adotado o mesmo percentual de 75% para ambos os casos. Mas, esse dispositivo foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Assim, em virtude da legislação referida, ao optar pela apuração dos lucros com base no real anual a contribuinte ficou obrigada a antecipar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social, recolhendo-os mensalmente, por estimativa.

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal.

Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração 2(duas) ilações estão aí pressupostas que precisam ser desveladas:

- a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;
- b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado.

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.

Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Explico melhor. O descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha a ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do comportamento, coexista o pretenso direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

Em relação a tese da consunção, em primeiro lugar há que se ter cautela na importação de institutos de outros quadrantes do Direito (Penal) cujos bens protegidos são outros: liberdade do ser humano.

O princípio da consunção no Direito Penal possui como característica básica, o englobamento de uma conduta típica menos gravosa por outra de maior relevância, estas possuem um nexo, sendo considerada a primeira conduta como um mero ato preparatório da última. O problema é que esse princípio se amolda ao Direito Penal de forma a contribuir para o caráter de justiça na retributividade da pena. Ora, o Direito Tributário não é lastreado apenas no princípio da retributividade e da prevenção, mas se reveste do seu caráter patrimonial, afinal o Direito tributário, em apertada síntese, é o direito que define como serão cobrados os tributos dos cidadãos para gerar receitas para o estado fazer face às suas despesas e custeio e tem como contraparte, entre outros, o Direito Financeiro, que é o conjunto de normas jurídicas destinadas à regulamentação do financiamento geral das atividades do Estado. O contexto então muda totalmente e se torna impeditiva para tais “importações”.

Outrossim, também não é o caso de aplicação da Súmula

Outrossim, cabe salientar a aplicação da Súmula CARF nº 105 só é válida para situações em que há ocorrência de tributos devidos e somente anterior ao ano-calendário de 2007, o que não é o caso:

Súmula CARF n. 105:

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. (Súmula CARF nº 105)

Mantenho, portanto, a multa isolada nos exatos termos prescritos na autuação.

DA MULTA QUALIFICADA

A DRJ assim manteve a qualificação da multa em 150%:

No caso concreto, o lançamento impôs para a infração de glosa de custos a sanção prevista no art. 44, inciso I, c/c o § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 (acima transcrito), segundo o qual, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa de 75%, que será duplicada para 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

Diante dos fatos narrados no TVF, a Fiscalização entendeu presente, no caso concreto, o evidente intuito de fraude, definido em lei e necessário à qualificação.

À luz da legislação pertinente, constitui hipótese de qualificação da multa de ofício a prática de sonegação, fraude ou o conluio, ou seja, ações ilícitas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964, nos seguintes termos:

(i) sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

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

(iii) e conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos anteriormente como sonegação ou fraude.

Logo, as ações caracterizadas como sonegação ou fraude (o conluio é o ajuste que combina ambas), nos termos acima definidos, são as que autorizam a qualificação da multa.

No caso vertente, a convicção que se forma com a análise dos elementos dos autos é a de que a realização de registros contábeis a crédito de caixa que não espelham a efetiva compra de mercadorias, cujos pagamentos em montantes vultosos não foram comprovados, gerando custos ou despesas operacionais inexistentes, além de justificar a glosa desses custos ou despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada.

Vislumbra-se, nessa montagem, a sonegação ou a fraude, nos termos definidos na Lei 4.502, de 1964 (acima transcritos).

Portanto, no TVF, restou devidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, fato esse definido em lei como suficiente para autorizar a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%.

Quanto à comunicação ao Ministério Público Federal de fatos que configurem, em tese, crimes contra ordem tributária, a Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria RFB nº 3.182, de 29 de julho de 2011, o seu art. 4º.

§1º, assim prescreve:

“§ 1º A representação fiscal deverá permanecer no âmbito da unidade de controle até a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente ou na ocorrência das hipóteses previstas no art. 5º, respeitado o prazo legal para cobrança amigável, caso o processo seja formalizado em papel. (Incluído dada pela Portaria RFB nº 3.182, de 29 de julho de 2011)”.

Não vejo configurado a fraude ou dolo específico no caso concreto. Trata-se apenas de lançamento fiscal envolvendo matéria eminentemente probatória, tendo em alguns casos o contribuinte inclusive logrado êxito em comprovar os custos, motivo de parte do recurso de ofício.

A não apresentação de provas por parte do contribuinte no sentido de elidir a não comprovação de custos não constitui comportamento bastante o suficiente para que se enquadre nas condições previstas na legislação tributária para a qualificação da multa de ofício.

Em síntese, não está provado o dolo específico pedido pelo caput dos artigos 71, 72 e 73 da lei nº 4.502, de 1964, elemento necessário para a qualificação da multa de ofício.

Nesse contexto, desqualifico a multa aplicada sobre a infração relativa à glosa de custos, reduzindo-a do patamar de 150% para 75%.

Multa confiscatória

Sobre a arguição de ser confiscatória a multa aplicada, cumpre gizar que ao julgador administrativo, que se encontra totalmente vinculado aos ditames legais, mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN), não é dado apreciar questões – como a de que a multa fiscal seria confiscatória – que importem a negação de vigência e eficácia do preceito legal válido e vigente. Tal prática encontra óbice, inclusive na Súmula nº 2 deste CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (PORTARIA MF N.º 383 – DOU de 14/07/2010).

Como se vê, a aplicação da multa de 75% majorada para 150% e prevista em norma legal e vigente não pode ser afastada.

Legalidade dos Juros de Mora

Em relação aos juros de mora, determina a legislação que sobre os débitos pagos fora de prazo, independente de qualquer causa, incidirão eles a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Não cabe, portanto, a este órgão do Poder Executivo deixar de aplicá-los, encontrando óbice, inclusive na Súmula nº 4 do CARF, in verbis:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

INCONSTITUCIONALIDADE

Quanto às alegações de ofensa a princípios constitucionais, cabe esclarecer que a autoridade administrativa é vinculada a lei válida e vigente, não cabendo a este órgão do Poder Executivo deixar de aplicá-las, encontrando óbice, inclusive na Súmula nº 2 deste Conselho (atual Primeira Sessão do CARF):

Súmula 1ºCC nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (PORTARIA MF N.º 383 – DOU de 14/07/2010).

Lançamentos Reflexos

Quanto aos lançamentos reflexos, aplica-se, mutatis mutandis, o que foi decidido quanto ao lançamento matriz, dada a íntima relação de causa e efeito entre eles.

Processo nº 13603.724602/2011-70
Acórdão n.º **1401-001.878**

S1-C4T1
Fl. 10.259

Por todo o exposto, NEGO provimento aos RECURSO DE OFÍCIO e, quanto ao RECURSO VOLUNTÁRIO, dou provimento parcial apenas para desqualificar a multa reduzindo-a de 150% para 75%.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano

Fui designada para redigir o voto vencedor e respectiva ementa exclusivamente com relação à multa isolada.

A Recorrente sustenta a impossibilidade de aplicação de multa isolada de 50% por falta de antecipação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Ressalto que, sendo o caso de lançamento relativo aos anos-calendário de 2008 e 2009, entendo não aplicável a Súmula CARF n. 105, uma vez que esta trata da redação da Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488/2007, e a multa isolada foi lançada com base no artigo 44, II, b da Lei 9.430/1997, com redação dada pela Lei 11.488/2007.

Súmula CARF nº 105: 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.

Sobre a matéria, tenho me filiado ao posicionamento de longa data adotado pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, desta Turma.

Segundo este entendimento, 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; não obstante, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na exata medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo, já que esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

É a máxima do direito punitivo que, para uma mesma conduta deve-se aplicar uma só punição.

A título ilustrativo reproduzo trecho do acórdão 1201-00.235, de 7 de abril de 2010, da lavra do ilustre Conselheiro:

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 a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, 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.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 - R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Assim, no caso em questão, as multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Processo nº 13603.724602/2011-70
Acórdão n.º **1401-001.878**

S1-C4T1
Fl. 10.263
