



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Recurso nº : 140894
Matéria : IRPJ E OUTROS – Exs.: 1998 e 1999
Recorrente : O.E.R. TERRAPLENAGEM, SANEAMENTO E OBRAS LTDA
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ - RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 18 DE MAIO DE 2005
Acórdão nº : 107-08.074

PAF – PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. É o caso dos autos onde a glosa de custos/despesas, por inexistentes o suposto fornecedor, está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador.

IRPJ/CSLL - CUSTOS/DESPESAS – DOCUMENTOS INIDÔNEOS – EMITENTE INEXISTENTE DE FATO – MULTA QUALIFICADA - Constitui redução indevida do Lucro Líquido a contabilização de custo/despesas lastreado em notas fiscais material ou ideologicamente falsas porque tituladas em nome de empresa inexistente de fato. Na espécie, o dolo resta provado pela própria conduta reiterada, determinando a qualificação da penalidade aplicável.

IRF – PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – TRIBUTAÇÃO E MULTA DE OFÍCIO - As saídas de valores de contas do disponível, propiciadas pela contrapartida da contabilização de custos/despesas inexistentes, subsume-se à hipótese legal de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado a que alude o art. 61 da Lei nº 8.981/95. A multa de ofício aplicável é de 75% (setenta e cinco por cento).

IRF/DECADÊNCIA – É de 5 (cinco) anos, contados de cada mês de ocorrência do fato gerador, o prazo decadencial para lançamento do imposto de renda na fonte.

IRPJ/CSLL DECADÊNCIA - Contaminada a apuração do imposto pela contabilização de documentos fiscais eivados de falsidade, o prazo de homologação do lançamento conta-se nos termos do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado. Em relação às contribuições para a seguridade social, a lei, fixou um prazo de 10 anos para o Fisco proceder à constituição do crédito tributário.

41



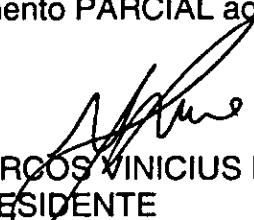
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA- O art. 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece que a multa de ofício incide sobre o valor do tributo ou diferença de tributo. Enquanto não determinado esse valor, a multa por falta de recolhimento de estimativa, sem levantamento de balanço de suspensão, é calculada por estimativa, com base na receita bruta. Encerrado o ano calendário sem que o fisco tenha lançado a multa isolada, e, se o balanço do exercício apontar prejuízo ou resultado nulo, descabe o lançamento da multa isolada com base em estimativa. Havendo tributo a ser pago, a multa isolada limitar-se-á ao valor da provisão do tributo. E isto porque o lançamento terá de ser feito com base e limite no tributo apurado em balanço; não mais por estimativa, já que ela existe para substituir o imposto, durante o ano-calendário, quando ainda não se conhece o seu valor. O mesmo tratamento se reserva à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por O.E.R. TERRAPLENAGEM, SANEAMENTO E OBRAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a multa isolada no que exceder ao valor do tributo devido, quanto ao IRPJ e CSLL, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Martins Valero (Relator), Albertina Silva Santos de Lima e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que mantinham a multa isolada integralmente, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Quanto ao IRFonte: por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência até maio de 1998 e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a multa de ofício para 75%.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
REDATOR-DESIGNADO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

FORMALIZADO EM: **14** MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS,
OCTAVIO CAMPOS FISCHER e HUGO CORREIA SOTERO.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'H' or similar mark.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

Recurso nº : 140894
Recorrente : O.E.R. TERRAPLENAGEM, SANEAMENTO E OBRAS LTDA

RELATÓRIO

O.E.R. Terraplenagem, Saneamentos e Obras Ltda, qualificada nos autos, foi autuada em 09 de abril de 2003 pela Delegacia da Receita Federal em Marília - SP, para exigência de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL e Imposto de Renda na Fonte - IRF.

As exigências decorrem de glosa de custos contabilizados com suporte em Notas Fiscais emitidas por Noroeste Equipamentos Transportes e Terraplenagem Ltda., que a fiscalização acusa de inexistente de fato (fls. 43/44), tanto que foi declara Inapta por este motivo, conforme Ato Declaratório do Delegado da Receita Federal em Araçatuba - SP (fls. 107)

Os valores glosados são os seguintes:

- ano-calendário 1997: R\$ 117.085,25
- ano-calendário 1998: R\$ 964.273,85
- ano-calendário 1999: R\$ 624.809,50
- ano-calendário 2000: R\$ 869.963,92

A glosa dos custos teve como enquadramento legal: Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041 de 11 de janeiro de 1994(RIR/94), arts. 195, I; 197 e parágrafo único; e 247; Decreto nº 3.000 de 1999(RIR/99), arts.249, I; 251 e parágrafo único; e 304; Lei nº 9.249, de 1995, art.3º; Lei nº 9.430, de 1996 arts. 2º; 4º e 6º.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

O Imposto de Renda na fonte foi lançado com base no art. 61 da Lei nº 8.981/95 - pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Também foram exigidas, de ofício, diferença de imposto de renda apuradas entre o valor escriturado e o declarado ou pago nos anos-calendário de 2001 e 2002.

Foram aplicadas multas isoladas de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas no período compreendido entre 03/1999 a 03/2003, nos termos da Lei nº 9.430, de 1996 art. 4, § 1º, IV.

Na impugnação que inaugurou o litígio a autuada, quanto à glosa de custos, alegou, em sede de preliminar, que ocorreu a decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário. Sustentou que a decadência também atingiu o imposto de renda na fonte, cujos fatos geradores ocorreram até o dia 9 de junho de 1998, posto que o lançamento ocorreu em 10 de junho de 2003.

No mérito contestou a glosa dos custos referentes aos pagamentos de alugueis de tratores e retroescavadeiras efetuados à empresa Noroeste Equipamentos Transporte e Terraplanagem, pelas razões a seguir sintetizadas (Relatório do Relator da DRJ):

- o fundamento básico do trabalho fiscal foi em razão da empresa Noroeste ter sido considerada inapta;

- que de acordo com a ficha multifuncional nº 439/97, a Receita Federal já tinha conhecimento de que essa empresa figurava dentre aquelas por ela considerada inapta desde o ano de 1997;

- que o Ato Declaratório Executivo nº 18, que declarou referida empresa inapta, só foi emitido em 17/04/2003;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

- que tal demora resultou no desconhecimento da impugnante que seus negócios estavam sendo realizados com uma empresa que tinha restrições junto à SRF;

- que o vínculo de negócios entre a impugnante e a empresa Noroeste sempre transcorreu dentro da absoluta normalidade, ou seja, o aluguel de tratores e retroescavadeiras para a realização de sua atividade operacional que consiste em obras de saneamento básico;

- que a empresa Noroeste apresentava as notas fiscais relativas a tais locações e a impugnante efetuava o devido pagamento;

- aduziu que o motivo dessa necessidade é que não possui, em seu imobilizado, maquinários suficientes para suprir a demanda.

- enfatizou que basta verificar a relação entre a sua receita bruta e os equipamentos existentes para se concluir que há a absoluta impossibilidade de, somente com bens próprios, gerir a receita declarada.

- apresentou quadro econômico-financeiro do período de 1997 a 2000, destacando a receita bruta e o lucro líquido em cada ano. Em seguida, adicionou o valor dos custos glosados ao lucro líquido constante do quadro econômico-financeiro, para chegar à relação percentual sobre a receita bruta em cada ano, deduzindo que “*nem mesmo em um mercado de oligopólio haveria tamanha rentabilidade*”. Conclui que “*não haveria como manter a sua atividade operacional sem que houvesse outros equipamentos além dos próprios, para se conseguir o montante da receita declarada*”.

Arguiu que não poderia ser penalizada sobre fatos que não deu causa. Acrescentou que a fiscalização não questionou a efetiva prestação dos serviços, nem tampouco o seu pagamento, pois, quanto a isso, a própria fiscalização deu seu reconhecimento tácito ao tributar o imposto de renda na fonte sobre os pagamentos efetuados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

Reiterou que a razão do lançamento foi o Ato Declaratório Executivo nº 18 que considerou inapta a referida empresa. Assim, se algum lançamento fosse cabível, seria em nome da fornecedora de bens consoante determina a IN SRF 200/2002.

Quanto à multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada, fundou-se em Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes cujas ementas reproduziu, acrescentando que a apresentação da declaração do IRPJ com a inserção de todos os elementos que compõem sua escrituração contábil e o recolhimento do tributo devido configura denúncia espontânea, a teor do art. 138 do CTN. Invocou o princípio da moralidade, socorrendo-se do estudo de Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez Lopes "in" Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado(Dialética 2002).

No tocante ao Imposto de Renda na Fonte, alegou que, embora a fiscalização tenha dado o tratamento de lançamento decorrente, esta exigência não é reflexiva do imposto de renda, pois, apesar de terem idêntica base de cálculo em valores, trata-se de tributação autônoma com fundamentos diferentes, com o que contesta a aplicação da multa agravada para o IRRF.

Apontou como incoerência do trabalho fiscal o fato de ter o fisco exigido o IRPJ, em razão de pagamentos efetuados a empresa declarada inapta pela SRF, enquanto que no IRF a exigência deu-se em razão de pagamento a beneficiário não identificado.

Quanto à multa agravada, alegou que o fundamento utilizado pela fiscalização sofreu radical mudança. Enquanto que, para a exigência do IRPJ o argumento usado foi o "pagamento de custos a empresa inapta", para o agravamento aquela infração se transforma em "utilização de notas fiscais inidôneas".

Aduziu que há uma substancial diferença entre as duas coisas. O conceito de inscrição de pessoa jurídica inapta encontra-se no art. 29 da IN/SRF nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

200/2002, enquanto que as notas fiscais inidôneas são aquelas falsificadas ou alteradas, consoante descrito na Lei nº 8.137/1990, art. 1º, III.

Também alegou que em momento algum ficou provado que ela tivesse tido algum conluio com a empresa Noroeste com o intuito específico de fornecer notas fiscais sem a efetiva prestação de serviços.

Decidindo a lide administrativa, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, seguindo à unanimidade o Relator, julgou inteiramente procedentes os lançamentos.

Ao afastarem a decadência pleiteada os julgadores fundaram-se no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, segundo o qual não se aplica o prazo deferido ao lançamento por homologação, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nessa hipótese, a forma de cálculo do prazo decadencial é o fixado no art. 173-I do CTN, concluíram.

Asseveraram os julgadores que, *“do conteúdo dos autos constata-se que, relativamente ao período da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária que a contribuinte considera alcançado pela decadência, esta utilizou-se de notas fiscais supostamente emitidas por empresa inexistente de fato, simulando operações mercantis com o intuito de diminuir o lucro tributável.”*

Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro, a decadência foi afastada com base no art. 45 da Lei nº 8.212/91.

No mérito, quanto aos custos ou despesas não comprovadas, sustentaram os julgadores que para conformar-se ao conceito técnico de despesa, no estrito sentido que lhe dá a legislação do Imposto de Renda, deverá o dispêndio, simultânea e inequivocamente, ser lícito, necessário, usual ou normal, efetivo e estar suportado por documentação hábil e idônea.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

No caso, em exame, concluíram os julgadores, a empresa Noroeste Equipamentos Transportes e Terraplenagens Ltda, com razão social alterada para Noroeste Locação de Máquinas Equipamentos e Montagens Industriais Ltda, emitente das Notas Fiscais que sustentam os custos glosados, conforme análise dos documentos juntados aos autos, não existe de fato. Funcionava somente no papel, ou seja, não tinha existência física e nem possuía os bens objetos do pretenso aluguel, por isso foi declarada inapta.

A autuada, não logrou comprovar o que se busca nos autos: a efetividade da prestação dos serviços pela empresa emitente das notas fiscais, ou seja, os aluguéis dos tratores e das retro-escavadeiras, arremataram os julgadores.

No tocante à alegação da improcedência da exigência do IRF sustentaram os julgadores que o legislador, ao dispor sobre a tributação de pagamento a beneficiário não identificado, no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995 refere-se à tributação a que deve submeter-se o pagamento recebido pelo beneficiário - posto ser este não-identificado - não excluindo a tributação a que estão sujeitos os rendimentos da pessoa jurídica, que efetua o pagamento sem causa, que por ter reduzido indevidamente o seu lucro líquido, sujeita-se a exigência do respectivo IRPJ e da CSLL.

Quanto à Multa Isolada por falta de recolhimentos mensais do IRPJ devidos sobre base de cálculo estimada em função da receita bruta, relativamente aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003, sustentaram os julgadores que sua imposição decorre de expressa disposição de Lei.

A multa qualificada (150%) foi validada pelos julgadores sob o fundamento de que a constatação de evidente intuito de fraude, diante da utilização de operações envolvendo empresa "fantasma"(pessoa jurídica inexistente de fato) enseja a aplicação da multa qualificada, nos termos da Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, II.

O Acórdão nº 5.066/2004, foi assim ementado:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

"DECADÊNCIA. IRPJ. CSLL. IRRF - O direito de a Fazenda Pública rever o lançamento por homologação, em que se constate dolo, fraude ou simulação, se extingue no prazo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em relação às contribuições para a seguridade social, a lei, fixou um prazo de 10 anos para o Fisco proceder à constituição do crédito tributário.

IRPJ. CSLL. IRRF - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EFETIVIDADE. AUSÊNCIA DE PROVAS DE CONTRAPRESTAÇÃO - Legítima a descaracterização de pagamentos de aluguéis de bens para empresas comprovadamente inexistentes, e consideradas inaptas pelo Fisco Federal. Inaceitável para elidir a imposição fiscal a apresentação de documentos formalmente hábeis, não condizentes com as constatações da fiscalização.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO - A utilização de notas fiscais emitidas por empresas inaptas, como forma de se furtar ao recolhimento de tributos, caracteriza evidente intuito de fraude, impondo-se a manutenção da multa de ofício agravada.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - A ausência de argumentos específicos relativos às infrações acarreta a manutenção do lançamento.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA - Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento.

IRRF - AUTUAÇÃO REFLEXA. PAGAMENTOS SEM CAUSA JUSTIFICADA. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO-IDENTIFICADOS - Incide imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos cujos comprovantes se revestem de documentos tributariamente ineficazes.

CSLL - AUTUAÇÃO REFLEXA. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO - O decidido quanto ao principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, repercute na autuação reflexa, referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Lançamento Procedente"

Cientificada da Decisão de Primeiro Grau em 13 de maio de 2005, em 7 de junho de 2004 a autuada recorre a este colegiado.

Às fls. 923/924, consta informação do regular arrolamento de bens e direitos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

Em suas razões de apelação a recorrente reclama que o princípio da verdade material, invocado na impugnação, permaneceu menosprezado.

Entende também que decisão deixou de enfrentar questões relevantes argüidas na peça impugnatória, como a irretroatividade: do Ato Declaratório nº 18/2003, da DRF de Araçatuba, e a ineficiência da Receita Federal.

Reclama também que não foi apreciado seu argumento de penalização por fatos que não deu causa; a demonstrada incapacidade operacional com o imobilizado próprio; a exorbitante lucratividade resultante da desclassificação dos custos; não restar configurada, nos termos do art. 37, II da IN - SRF nº 200/2002, a inexistência de fato da empresa NOROESTE; o incorreto enquadramento da tributação do IR Fonte como decorrente e a indevida majoração de sua penalidade.

Passa a articular sua contrariedade com a Decisão da DRJ que chama de *"frágil, tímida, limitada e destituída de motivação"*.

1 Preliminar de Decadência

- a própria decisão reconhece a utilização de notas fiscais **supostamente** emitidas por empresa inexistente de fato, e, contraditoriamente, afirma a simulação de operações mercantis, com o intuito de diminuir o lucro tributável;

- nenhuma das circunstâncias relatadas no auto de infração, e, endossadas pela r. decisão apesar dos comprovantes carreados ao processo, constitui prova definitiva e inequívoca da utilização de artifício doloso, objetivando a redução do lucro tributável;

- nem mesmo a Secretaria da Receita Federal estava convencida, em 1997, que a situação fiscal da empresa NOROESTE era de inexistente de fato. Tanto é que, apesar de diligência efetuada naquele ano, não se utilizou da declaração de inaptidão de seu CNPJ, nos termos da IN-SRF nº 66/97;

dh



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

- a decisão ora combatida não vinculou a rejeição da decadência do lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro à negativa adotada em relação ao IRPJ e IRPF. Preferiu a aplicação do art. 45, da Lei nº 8212/91, que regula do instituto em relação à Seguridade Social;

- Inconteste é a natureza tributária das contribuições para a seguridade social, especialmente em relação aquelas cuja arrecadação fiscalização e administração competem a Secretaria da Receita Federal, conforme entendimento consagrado pela jurisprudência desse E. Conselho, e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em reiterados acórdãos;

2 Do Mérito

2.1 Custos e Despesas Não Comprovadas

- em momento algum a decisão recorrida aponta a ausência nos comprovantes constituídos pelos contratos de locação de equipamentos (docs. 07), vias de notas fiscais (docs. 08) e duplicatas quitadas (docs. 09), dos requisitos de dedutibilidade que destacou em sua fundamentação;

- verifica-se, também, constar do contrato firmado e das notas fiscais a identificação dos bens locados, retro-escavadeiras, caminhões, pá carregadeira, e outros equipamentos, e o respectivo custo/hora, para execução de obras de saneamento básico, fato já informado na impugnação;

- à locatária não importa se as máquinas, veículos e demais equipamentos pertencem ao imobilizado da locadora ou a terceiros. Interessa-lhe a possibilidade legal de efetiva utilização e o preço a pagar;

- quanto a identificação das obras em que foram utilizadas as máquinas, veículos e equipamentos, em momento algum a ação fiscal solicitou tal detalhamento, não cabendo tal arguição após a lavratura do auto;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

- cumpre destacar a parte final do Termo de Constatação e Intimação datado de 19/05/2003 (fls. 100/101), onde o servidor autuante esclarece que a comprovação do serviço prestado e do respectivo pagamento afasta a aplicação do disposto nos §§ 1º e 6º, do art. 43, da IN-SRF nº 200/2002, isto é, torna dedutível o dispêndio e não incidirá o imposto de renda na fonte previsto no art. 61 da Lei nº 8981/95;

- o exíguo prazo concedido para o cumprimento da exigência - 5 (cinco) dias - impossibilitou a localização dos documentos, que só puderam ser apresentados juntamente com a impugnação aos lançamentos;

- observa-se, contudo, a inexistência de qualquer especificação quanto a natureza dos comprovantes exigidos, o que não afasta aqueles representativos de transações normais, quais sejam, contratos firmados e notas fiscais consignando a espécie de bem locado e o custo/hora, e duplicatas quitadas atestando o pagamento do valor faturado;

- mesmo quando já publicado o Ato Declaratório de inaptidão da inscrição no CNPJ, que no caso vertente só adveio em 17/04/2003, ainda assim, os gastos continuam dedutíveis mediante a apresentação dos documentos apensados à petição instauradora do litígio;

- na impugnação restou comprovada a efetiva realização e pagamento das operações lançadas, através de documentos comerciais, fiscais e contábeis consagrados pela prática mercantil, e revestidos das formalidades legais;

- há um dualismo tributário no lançamento perpetrado, e também na decisão recorrida, o que remete a defesa a encargos intransponíveis;

- o Enquadramento Legal utilizado para capitular o pretenso ilícito aponta os arts. 195, inciso I, 197 § único, e 247 do RIR/94, reproduzidos no RIR/99 pelos arts. 249, inciso I, 251 § único e 304. e, a decisão recorrida insistem em despesas não dedutíveis;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

- o primeiro dispositivo determina a adição ao lucro líquido dos custos, despesas e encargos não dedutíveis para determinação do lucro real. O segundo, é o dever de escriturar todas as operações, e o terceiro trata da indedutibilidade de pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado;

- despesa não dedutível correspondente a dispêndio efetivo por encargo ocorrido e comprovado, mas indedutível por determinação legal;

- o dever de escriturar, no caso, está a pressupor a contabilização de operação não efetiva, inexistente, o que é referendado pela acusação de pagamento a beneficiário não identificado, configurando, ambos, a ausência da contraprestação e descaracterização do beneficiário nomeado;

- inegavelmente, os dispositivos invocados são inaplicáveis a uma mesma situação, ou em palavras, outras, despesa indedutível não tem a mesma natureza de operação fictícia, ou pagamentos a beneficiário não identificado;

- é nessa indefinição, imprecisão e insegurança que se fundamentam as razões determinantes da autuação. E, apesar de argüido o benefício da dúvida, a teor do disposto no artigo 112, do CTN, a r. decisão optou por manter o mesmo tratamento legal a fatos jurídico-tributários de natureza distinta;

- a lição emergente do Acórdão nº 107-07450, publicado no DOU, de 25/05/2004, da Sétima Câmara desse E. Primeiro Conselho, relatado pelo proficiente representante da Fazenda Dr. Neicyr de Almeida, contempla e soluciona, com raro brilhantismo, situação idêntica;

- estando os gastos comprovados por documentos usuais e normais às operações mercantis, e sendo necessários às operações da empresa, o que se infere pela natureza dos mesmos, não podem ser inquinados de indedutíveis. E se indedutíveis fossem, não se prestam a alicerçar lançamento reflexo para cobrança do IR-Fonte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

- a decisão recorrida fundamenta, também, a manutenção da exigência na pretensa inexistência de fato da empresa NOROESTE EQUIPAMENTOS, TRANSPORTES E TERRAPLENAGEM LTDA., locadora dos bens utilizados e beneficiária dos pagamentos;

- o fundamento deve ser descartado tendo em vista a localização e comparecimento do sócio da NOROESTE, Sr. Tadeu Luiz Contani, à Delegacia da Receita Federal em Araçatuba, no dia 04/11/2002, como atesta a Informação Fiscal de fls. 600/604;

- quanto a não dispor a NOROESTE de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, tal conclusão está fundada na Informação Fiscal de fls. 600/604, datada de 08/11/2002, que constatou:

"1. A referência a fiscalização da DRJ/JUIZ DE FORA, não noticia o desfecho da autuação, e não está comprovada pelo relatório fiscal de fls. 21 a 24, a que alude;

2. A empresa NOROESTE promoveu movimentação financeira nos bancos Bradesco e Banespa nos anos de 1997 a 2002;

3. Na data da "Informação Fiscal", a empresa NOROESTE apresentava a situação fiscal de "ATIVA NÃO REGULAR"

4. O servidor informante afirma, textualmente "leva-nos a cogitar a hipótese de tratar-se de noteiro";

5. O sócio da NOROESTE, Sr. Tadeu Luiz Contani, instado pela fiscalização comparece à DRF/Araçatuba em 14/11/2002, e declara, por escrito que:

5.1. A empresa continua em atividade tendo como sócios o próprio declarante e sua esposa.

5.2. A sede da empresa é na Rua Maestro Zico Seabra, 1026, e antes era na COHAB CRIS.

5.3. A atividade da empresa consiste na locação e cessão de equipamentos para terraplenagem. Recebe comissão. Não tem empregados.

5.4. Notas fiscais relacionadas, emitidas pela empresa, ao que tudo indica são autênticas.

6. A empresa deve ser declarada INAPTA, porque tem situação ATIVA NÃO REGULAR em Novembro de 2002, porque apresentou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

declarações com faturamento ZERO, e também porque duas pessoas entrevistadas nunca ouviram falar dela.

- entretanto o conjunto das circunstâncias listadas, aliadas aos comprovantes oferecidos com a impugnação retratam o alegado equívoco na eleição do sujeito passivo da obrigação tributária. Como reconhece art. 43, da própria IN-SRF nº 200/2002, em seus § 5º e 6º, ao terceiro de boa fé não pode ser atribuída a responsabilidade pela sonegação das receitas auferidas pela NOROESTE;

- as ocorrências narradas não asseguram, de forma inequívoca, a desconsideração da beneficiária dos pagamentos e dos documentos por ela emitidos. A "**hipótese cogitada**" pelo servidor informante não pode ser transformada em fato concreto, notadamente quando se verifica a efetiva movimentação bancária em nome da diligenciada em duas instituições financeiras;

- havendo contratos de locação de equipamentos, notas fiscais e duplicatas quitadas, qual outra explicação senão o auferimento de receitas pode justificar as mutações patrimoniais, ocasionadas pela movimentação financeira verificada nos anos calendário de 1997 a 2002 em conta bancária mantida pela empresa NOROESTE?;

- a apresentação de DIPJs como SIMPLES ou INATIVA, com faturamento "zero" não pode ser imputada a recorrente. Apenas à NOROESTE e seus dirigentes cabem a responsabilidade pelos tributos decorrentes da receita omitida, e também pelas penalidades oriundas dessa omissão e de declarações inexatas;

- sendo inexatas as DIPJs apresentadas pela NOROESTE, não merece crédito aquela pertinente ao ano calendário de 2000, utilizada pela fiscalização para ancorar constatação de inexistência de patrimônio ou capacidade operacional;

- Importa observar, também, que a atividade declarada, por escrito pelo sócio da NOROESTE, prescinde de imobilizado próprio, podendo ser exercida até mesmo mediante contatos telefônicos;


16



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

- ademais, a situação fiscal da empresa "ATIVA NÃO REGULAR, em novembro de 2002, não traduz a condição de INAPTA, resultante da pretensa inexistência de fato;

- tanto prevalecia sua situação cadastral de "ATIVA", que a consulta formulada pela recorrente em 20/03/2003, um mês após o início da ação fiscal (doc. anexo), documenta a inexistência de qualquer restrição em seu CNPJ. Importa reconhecer que até aquela data o único meio de consulta disponibilizado ao contribuinte informava a regularidade da pessoa jurídica perante a Secretaria da Receita Federal;

- não fossem suficientes essas apurações, para descaracterizar a eleição da recorrente no polo passivo da obrigação tributária, o próprio sócio da empresa responsável, comparece, pessoalmente ao órgão fiscal, para confirmar, por escrito, sua existência, endereço, composição societária, natureza da atividade e efetiva emissão dos documentos fiscais que suportaram os custos contabilizados pela recorrente;

- como se verifica, os elementos levantados pela diligência empreendida confirmam a existência de empresa com faturamento regular, movimentação financeira continuada nos anos alcançados pela fiscalização na recorrente, mas que sonegou receitas e informações ao Fisco;

- sua inexistência de fato decorre de presunção precipitada e não autorizada, cujo propósito foi transferir a terceiro a responsabilidade e os encargos não cumpridos pelo verdadeiro devedor, como se a atividade vinculada e obrigatória do lançamento tributário atribuísse aos servidores a prerrogativa de, a seu talante, determinar a autoria do ilícito fiscal;

- maior repulsa causa o esquálido procedimento ante o objetivo de acobertar a ineficiência administrativa, mediante retroação a 1997 de Ato Declaratório,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

publicado mais de 2 (dois) anos após o encerramento das operações entre as empresas, ocorrida em dezembro de 2000;

- somente após o advento do referido Ato, publicado no Diário Oficial de 17/04/2003, pode ser descartada a única informação do órgão fiscalizador, disponível para consulta sobre a regularidade das empresas. Essa consulta, franqueada aos interessados por determinação do art. 80, § 3º, da Lei nº 9.430/96, assegura a validade dos atos negociais praticados antes da publicação do Ato Declaratório de inaptidão;

- se, eventualmente, a Secretaria da Receita Federal, por qualquer razão, deixar de declarar a inaptidão da inscrição de determinada empresa no CNPJ, ou o fizer a destempo como no presente caso, não poderá exigir do contribuinte a adoção de providências tendentes a impedir a impugnação dos custos e despesas contabilizadas;

2.2 Da Multa de 150%

- Não existe nos autos prova concreta do intuito doloso, e embora reclamada a comprovação do elemento volitivo, a decisão foi silente. Importa notar que à época das operações praticadas com a emitente dos documentos fiscais, o sistema disponibilizado para consultas sobre o CNPJ e situação das empresas junto à Receita Federal apontava a empresa NOROESTE como "ATIVA", o que já restou comprovado no presente processo;

- inexistente previsão legal a equiparar a inidoneidade de documentos fiscais, assim considerados em decorrência de inscrição INAPTA, aos crimes previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64. Tendo o comando legal limitado os efeitos da inaptidão a indedutibilidade de custos e despesas, descabe sua configuração como crime previsto em qualquer dos dispositivos mencionados.

- A autuação, formalizada a título de glosa de custos, recaiu sobre a recorrente apenas por razões de conveniência e oportunidade da administração,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

enquanto o confessado autor do ilícito, aquele que omitiu receitas, e apresentou declarações inexatas, permanece isento da obrigação tributária e sanções dela decorrentes.

2.3 Da Multa Isolada

- a penalidade tem sido, invariavelmente, refutada por esse Colendo Colegiado, quando aplicada após o encerramento do período de apuração do imposto e apresentada a DIPJ correspondente.

- uma vez conhecido o lucro real anual e o imposto resultante, descabe a aplicação da penalidade sobre a estimativa. Se o Fisco não agiu nesse período de formação do lucro não pode valer-se do comando legal para suprir sua ineficiência.

- mesmo se fosse possível, formalizar tal exigência após a determinação do imposto anual e entrega da declaração correspondente ao ano calendário, não poderia ter base de cálculo superior ao imposto apurado e informado, sob pena de locupletamento ilícito;

- se já conhecido o real valor a recolher, não pode prevalecer o estimado para servir de base à sanção tributária, porque esta não se sustentará em valores imaginários.

2.4 Da Diferença entre o IRPJ Informado e o Pago

- o IRPJ informado em DIPJ tempestivamente apresentada não é suscetível de lançamento de ofício. Após processada a declaração, e não confirmado seu recolhimento, será objeto de Aviso de Cobrança.

- nesse sentido, a decisão objeto do Acórdão nº 10194503, prolatado pela Primeira Câmara desse E. Colegiado, publicado no DOU de 18/03/2004;

- a preclusão da matéria não pode legitimar lançamento nulo, notadamente quando transfigurado em tentativa de locupletamento ilícito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

2.5 Do Imposto de Renda na Fonte

- equivocou-se a ação fiscal ao considerar decorrente do IRPJ o lançamento do imposto de renda na fonte. Apesar de apresentarem idêntica base de cálculo em valores, trata-se de tributação autônoma, com fundamentos diferentes, inclusive para justificar a exasperação da multa de ofício;

- efetivamente toma-se difícil conceber pagamentos a beneficiários não identificados impregnados de sonegação, fraude ou conluio. A um porque essa atribuição resulta de presunção e o dolo não pode ser presumido, e a dois porque se houve algum artifício para majorar custos ou despesas, tal conduta, representativa do único e verdadeiro ato ilícito, já sofreu a penalização agravada.

- outro aspecto a considerar diz respeito a descrição dos fatos. Segundo o Auto de Infração a exigência tem como fato jurídico-tributário "Valores pagos a *beneficiário não identificado, representado por pagamentos escriturados a empresa inidônea NOROESTE EQUIPAMENTOS, TRANSPORTES E TERRPLENAGEM LTDA., conforme Relatório Fiscal de fls. 0431044*

- no aludido Relatório Fiscal, às fls. 043, ultimo parágrafo, após informar a glosa de valores que integraram o custo declarado pela recorrente acrescenta "*o lançamento do IRRF Já que os pagamentos efetuados e, demonstrados às fls. 2911293, configuram pagamento a beneficiário não identificado*";

- a beneficiária dos pagamentos encontra-se nomeada nos autos, e em momento algum o Fisco colocou em dúvidas ter sido a NOROESTE a favorecida, tanto que dispensou investigações, esclarecimentos e informações tendentes a provar o contrário;

- tem-se nos autos que os pagamentos foram efetuados a empresa declarada inapta, cujos documentos foram considerados inidôneos, e, ao mesmo tempo formulada exigência do IRF por pagamentos a beneficiários não identificados. Essa flagrante contradição despoja do lançamento a imprescindível segurança jurídica;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

- não se pode olvidar, também, os contratos de locação, notas fiscais e duplicatas quitadas emitidas pela beneficiária dos pagamentos e integradas ao processo. Tais documentos, hábeis para comprovar custos e despesas, colacionados juntamente com a impugnação, satisfazem amplamente o disposto no § 5º do art- 15 da IN 66/97, reproduzido pelo art. 43, § 5º, da IN 200/2002, o que determina o cancelamento das exigências;

- especificamente em relação ao Imposto de renda na Fonte cumpre destacar, ainda, a ausência de base legal para o seu lançamento nos casos de inscrição inapta. A incidência em causa, não consta da Lei nº 9.430/96, cujo artigo, 82 nega efeitos tributários a documentos emitidos por empresas naquela condição cadastral;

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

VOTO VENCIDO

Conselheiro - LUIZ MARTINS VALERO, Relator

Recurso tempestivo e que atende os demais requisitos legais. Dele conheço.

Da decadência trataremos adiante pois seu reconhecimento ou não depende da presença, no procedimento do contribuinte, das figuras delituosas listadas no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

De início importa fazer algumas distinções conceituais, no sentido de melhor posicionar os fundamentos do voto que vou proferir.

É freqüente a confusão entre os conceitos de Custos/Despesas indedutíveis e de Custos/Despesas inexistentes, o que pode acarretar, na maioria das vezes, exigências indevidas ou erradamente capituladas.

O pressuposto para que um custo/despesa seja taxado de indedutível é ter havido o efetivo dispêndio, mas:

a) o documento que o lastreia não reúne os requisitos necessários para que o fisco verifique sua necessidade, usualidade e normalidade nos negócios da pessoa jurídica;

b) o fisco prova não ser o dispêndio usual ou normal nos negócios da pessoa jurídica; ou

c) sua desnecessidade é provada, o que leva o fisco a não aceitar que a base de cálculo do imposto de renda seja reduzida à vista do caráter de liberalidade do desembolso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

Na despesa indedutível nunca haverá pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Já, custo/despesa inexistente, é o dispêndio falseado, seja para somente reduzir a base de cálculo do imposto de renda (passivo falso, por exemplo), seja para propiciar distribuição de resultados aos sócios antes de sua tributação na pessoa jurídica ou até para encobrir pagamentos a terceiros que a empresa não quer identificar.

O falseamento do dispêndio dá-se por lançamento contábil não amparado documentalmente ou - o que é mais comum - por lançamento amparado em documento materialmente ou ideologicamente falso.

É materialmente falso o documento emitido por empresa inexistente de fato. É ideologicamente falso o documento emitido por empresa existente mas que descreve operação que não houve (emissão graciosa).

Inexistente a despesa, sempre que a contrapartida do lançamento (caixa ou bancos) propiciar distribuição de valores a terceiros, sócios ou não, dá-se a presunção legal de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, passível de tributação na fonte, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

A partir da edição da Lei nº 9.430/96, uma nova presunção legal foi inserida no tocante a documentos fiscais. Trata-se da inabilidade de documentos fiscais emitidos por empresa considerada ou declarada inapta, veja:

Art. 80. *As pessoas jurídicas, que, embora obrigadas, deixarem de apresentar a declaração anual de imposto de renda por cinco ou mais exercícios terão sua inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes considerada inapta se, intimadas por edital não regularizarem sua situação no prazo de sessenta dias contado da data da publicação da intimação.*

§ 1º *No edital de intimação, que será publicado no Diário Oficial da União, as pessoas jurídicas serão identificadas apenas pelos respectivos números de inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

§ 2º Após decorridos noventa dias da publicação do edital de intimação, a Secretaria da Receita Federal fará publicar no Diário Oficial da União a relação nominal das pessoas jurídicas que houverem regularizado sua situação, tornando-se automaticamente inaptas, na data da publicação, as inscrições das pessoas jurídicas que não tenham providenciado a regularização.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal manterá nas suas diversas unidades, para consulta pelos interessados, relação nominal das pessoas jurídicas cujas inscrições no Cadastro Geral de Contribuintes tenham sido consideradas inaptas.

Art. 82. *Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por essa pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.*

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Como presunção legal relativa, pode a pessoa jurídica que registrar o documento comprovar a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços. Se não fizer essa comprovação o custo/despesas será indedutível.

Mas essa inaptidão não se confunde com aquela prevista no art. 81 da mesma Lei nº 9.430/96:

Art. 81. *Poderá ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministério da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato.*

Nessa, temos duas espécies de inaptas:

a) a omissa e não localizada; e

b) a inexistente de fato, ainda que formalmente constituída.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

Os documentos fiscais emitidos por pessoas jurídicas assim declaradas inaptas, são falsos e, portanto inexistentes os custos/despesas neles lastreados, desde a data indicada no Ato da autoridade administrativa - no caso o Ato Declaratório de Inaptidão.

Do procedimento para emissão desta espécie de ato administrativo cuidou a Portaria do Ministro da Fazenda nº 187, de 1993, que deu competência ao Secretário da Receita Federal para, doravante, disciplinar o tema que hoje, após edição das Instruções Normativas SRF nºs 66/97; 95/99 e 2/2001, está consolidado na Instrução Normativa SRF nº 200/2002.

Como ato administrativo devidamente motivado e calçado em diligências *in loco* lavradas a termo por agentes fiscais, sob o comando da autoridade que o expediu, o Ato Declaratório, nas precisas lições de Celso Antônio Bandeira de Mello¹, goza de presunção de legitimidade - presume-se verdadeiro e conforme ao Direito até prova em contrário. É uma presunção *juris tantum*, relativa, enquanto não houver prova em contrário.

Nesse sentido dispõe a Portaria MF nº 187/93:

"Art. 4º Sempre que, no decorrer de ação fiscal, foram encontrados documentos emitidos em nome das pessoas jurídicas referidas no art. 3º, o contribuinte sob fiscalização deverá ser intimado para comprovar o efetivo pagamento e recebimento dos bens, direitos, mercadorias ou da prestação dos serviços, sob pena de:

I - ter glosados os custos e as despesas decorrentes do pagamento não comprovado;

II - ter glosado o crédito fiscal originário de documento inidôneo; e

III - ter lançado o crédito tributário relativo ao Imposto de Renda na fonte incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. "

Durante a ação fiscal o contribuinte, apesar de intimado, não apresentou sequer os documentos que lastrearam o lançamento dos custos/despesas.

¹ Celso Antônio Bandeira de Mello, Curso de direito administrativo, 8ª ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda., p. 215.

97



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38

Acórdão nº : 107-08.074

Os argumentos trazidos na impugnação e agora no recurso não são suficientes para invalidar o Ato Declaratório.

Não basta a apresentação dos contratos, das Notas Fiscais e das duplicatas, sem acompanhamento de outros elementos capazes de provar a efetividade da prestação dos serviços. O fisco fez a sua parte, mostrou, por indícios convergentes, a incapacidade da Noroeste de prestar os serviços registrados.

O ônus passou a ser então da fiscalizada. Tivesse ela mostrado, nas oportunidades que teve, a efetividade da prestação dos serviços contratados, estaria destruída a presunção de veracidade do Ato Declaratório.

São inócuas eventuais alegações de nulidade do Auto de Infração ou da Decisão da Turma Julgadora de Primeiro Grau.

Erros de capitulação legal à parte, pois o que importa são os fatos relatados na acusação, evidentemente quando os fatos se subsumem ao tipo legal - nesse sentido já decidiu este Colegiado².

A acusação fiscal é de falsidade - porque emitidos por empresa inexistente de fato - dos documentos utilizados como redutores do lucro líquido dos períodos de apuração do IRPJ e da CSLL.

A autuada entendeu perfeitamente a acusação e teve duas oportunidades para se defender convenientemente.

Deslizes conceituais, eventualmente cometidos pelos julgadores de primeiro grau não determinam a nulidade do Acórdão, especialmente quando a decisão recorrida está fundamentada em suas conclusões.

² 1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-06998 em 27.02.2003 - IRPJ - CSLL - ERRO NA MENÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - INOCORRÊNCIA - A simples ocorrência de erro no enquadramento legal da infração não é bastante, por si só, para acarretar a nulidade do Auto de Infração, quando a descrição dos fatos, que dele é parte integrante, e os cálculos efetuados pelo fisco para encontrar a matéria tributável permitem ao autuado o conhecimento por inteiro do ilícito que lhe é imputado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

Mas, para não ficar só na presunção de veracidade do Ato Declaratório do Delegado da Receita Federal em Araçatuba, vamos analisar as conclusões da diligência fiscal, que precedeu a expedição do Ato Declaratório, empreendida pela Delegacia da Receita Federal em Araçatuba, fls. 598/611, assim sintetizadas:

- já em 12/09/97 a DRF Araçatuba, havia constatado, a pedido da DRF Juiz de Fora, que a emitente das Notas Fiscais, Noroeste, havia alugado a loja 4 do imóvel sito à Rua Sarjob Mendes, 98 em Araçatuba - SP, tendo o proprietário do imóvel, Sr. Rames Saad, declarado que a locatária pagou pontualmente o aluguel até outubro de 1995 e que era do seu conhecimento que a empresa não chegou o ocupar de fato o imóvel;

- no endereço adotado logo após, Rua Minami Urgino, 54, imóvel residencial simples (COAHAB) reside pessoa física que declarou, em 09.10.2002, nunca ter ouvido falar da Noroeste;

- no endereço atual da Noroeste, Rua Maestro Zico Seabra, 1026 reside a irmã do Sr. Tadeu, sócio da "empresa". Antes dela lá residia o Sr. Carlos Fernandes, então presidente da Câmara de Vereadores de Araçatuba, sem indícios de qualquer atividade empresarial no local;

- conforme DIPJ do ano de 2000, a Noroeste não possuiu patrimônio ou capacidade operacional para realização do seu objeto;

- o dossiê da Noroeste evidencia movimentação financeira durante o período de 1997 a 2002 nos bancos Bradesco e Banespa, em valores inferiores aos de emissão de Notas Fiscais para a empresa OER Terraplenagem, Saneamento e Obras Ltda, enviadas pela DRF Marília;

- o sr. Tadeu Luiz Contani, CPF nº 621.095.968-72, além da Noroeste, é sócio de outras empresas, todas elas com situação cadastral irregular ou extintas e com atividades diversificadas (cerealista, pescado, vestuário, material de construção, etc.) o que levou o auditor fiscal a "cogitar a hipótese de tratar-se de "noteiro";



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

- intimado, o Sr. Tadeu, por preposto, compareceu à sede da DRF Araçatuba apresentando Boletim de Ocorrência de furto dos documentos fiscais da Noroeste, fls. 610/611.

- novamente intimado, compareceu, em 04.11.2002, agora pessoalmente, na mesma DRF Araçatuba apresentando, por escrito, as informações de fls. 609, destacando-se:

- a) que a Noroeste continua em atividade;
- b) que a Noroeste não tem empregados;
- c) que recebe comissões pela locação (sic);
- d) que as Notas Fiscais emitidas pela empresa são autênticas.

- que apesar das declarações do Sr. Tadeu, o auditor não constatou nenhuma atividade nos endereços informados;

- que a empresa, em todos os anos, apresenta declarações ora como inativa ora como optante pelo SIMPLES, sempre com faturamento "zero".

Algumas palavras sobre as Notas Fiscais emitidas em nome de Noroeste e que acobertaram os lançamentos de custos/despesas:

Referidas Notas descrevem serviço de locação por conta dos contratos de fls. 678/682. O art. 565 do Código Civil assim conceitua o contrato de locação:

Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Vê-se que nesse negócio jurídico o locador cede ao locatário o uso e gozo da coisa. Logo, só pode ser locador aquele que tem a posse da coisa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

Pelo que consta dos autos a Noroeste não tinha a propriedade nem a posse dos equipamentos tidos como locados, logo, ainda que se admitisse a existência de fato da Noroeste, estaríamos diante de um negócio jurídico simulado, nos precisos termos do inciso II do art. 167 do Código Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

(...)

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

Nessa hipótese o dever de provar a simulação é do fisco. E a prova indiciária é admitida no Direito Tributário.

Com efeito, ensina a boa doutrina que a presunção simples, na qualidade de prova indireta, é meio idôneo para referendar exigências tributárias, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. Em outras palavras, se os fatos relatados pelo fisco forem convergentes, vale dizer, se todos levarem ao mesmo ponto, a prova estará feita.

No caso em exame, o trabalho fiscal está calçado num encadeamento lógico de indícios convergentes que convencem o julgador da inexistência de fato da Noroeste ou, até mesmo, da simulação de locação de máquinas e equipamentos.

Não há como se exigir mais do fisco em matéria de prova nos negócios jurídicos em que presentes as figuras delituosas, mormente a simulação.

Raramente se lançará mão de provas documentais. É que elas praticamente não existirão pois a verdade que se quer provar está encoberta pelo pacto simulatório na maioria das vezes verbal, mas que pode ser exteriorizado pelos próprios atos que pretendem dar a aparência negocial.

Nesses eventos as presunções e as provas indiciárias predominam na tentativa do convencimento do julgador de qual é a verdade que se quer provar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38

Acórdão nº : 107-08.074

(verdade relativa).

Heleno Tôrres³ ensina com maestria:

"A precariedade das provas do ato simulado é já, por si só, importante indício para a constituição dos efeitos probatórios da simulação. Eis porque a presunção goza de tanto prestígio como meio de prova para os casos de simulação."

Isto posto, rejeito os argumento de ocorrência de decadência do direito do fisco de efetuar os lançamento DO IRPJ pois, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial para lançamento do imposto de renda, inclusive o imposto de renda na fonte, desloca-se do art. 150 do CTN para o art. 173-I do mesmo Código.

No tocante à CSLL, tenho votado nesta Câmara pela validade da regra decandencial prevista no art. 45 da lei nº 8.212/91, dispositivo legal legitimamente inserido no ordenamento jurídico Nacional. Ainda que assim não fosse, a alegação de decadência da CSLL também restaria afastada pelo art. 173-I do CTN.

Quanto às alegações da recorrente de que a existência de movimentação bancária em nome da emitente das Notas Fiscais descaracteriza a inexistência de fato não a acolho pelas razões antes expostas. Os conceitos de pessoa jurídica ATIVA ou INATIVA, trazidos pelas Instruções Normativas antes mencionadas, tem efeitos meramente cadastrais.

Não é crível que uma empresa do porte da recorrente faça negócios baseados tão somente em informações cadastrais da "contratada".

A falta de capacidade operacional e a inexistência de fato foram constatadas *in loco* e não só pelas DIPJ como afirma a recorrente.

O Ato Declaratório, como o próprio nome revela, não constitui fato jurídico, apenas declara uma situação irregular que já se verificava no passado e que

³ TÔRRES, Heleno - Direito Tributário e Direito Privado; Autonomia Privada; Simulação; Elusão Tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38

Acórdão nº : 107-08.074

os indícios convergentes mostram a inexistência de fato da Noroeste desde 1º de janeiro de 1997.

Repita-se, ao terceiro de boa-fé, basta provar a efetividade do negócio jurídico, não com documentos formais, mas com elementos que convençam o julgador, o que não ocorreu nos autos, como dito antes.

Rejeito também as alegações de erro na eleição do sujeito passivo. Não faz sentido querer que o fisco exija tributos de empresa de "fachada" para validar custos/despesas naquela que se beneficiou efetivamente da fraude perpetrada contra o erário.

É cabível a exigência da multa qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no art. 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte, durante 4 (quatro anos) registra custos/despesas servindo-se de Notas Fiscais emitidas em nome de pessoa jurídica inexistente de fato. O intuito de fraude resta evidente na conduta reiterada.

No tocante à exigência de Imposto de Renda na Fonte, previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95 não procedem as alegações da recorrente de sua inaplicabilidade no caso em exame. Não se trata, como quer fazer crer, de simples glosa de custos/despesas calçados em documentos emitidos por empresa declarada inapta. Trata-se, como visto do registro de documentos emitidos em nome de pessoa jurídica inexistente de fato que possibilitou a indevida redução do lucro líquido e consequentemente viabilizou a saída de recursos de contas do disponível (caixa ou bancos) para terceiros não identificados, sócios ou não, nos precisos termos da norma cogente:

"Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991.

(...)"

Entretanto razão assiste à recorrente quanto à indevida imposição da multa qualificada ao valor assim tributado.

Ora a conduta dolosa consistiu em registrar documento inidôneo com a finalidade de redução do lucro líquido do período. A saída de recursos sem causa ou a beneficiário não identificado é consequência da infração qualificada já apenada.

Esta saída equívale a um pagamento a terceiro, cujo ônus do imposto a lei autoriza a fonte pagadora a assumir, por isso o reajuste da base de cálculo prevista na legislação. Referido imposto na Fonte, quando não recolhido, deve ser exigido com a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento). O que se está punindo aqui é o não recolhimento do imposto de renda na fonte e não a omissão do beneficiário ou da causa.

Por isso, também acolho a decadência no tocante ao IRF cujos fatos geradores ocorreram até o mês de maio de 1998.

Reconheço que a tese da recorrente quanto à aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais encontra eco neste Colegiado, inclusive nesta Câmara.

Entretanto, destaco, como principal empecilho ao acatamento da tese, a previsão legal expressa para a aplicação da multa isolada, *ainda que a pessoa jurídica apresente prejuízo fiscal ao final do ano-calendário*.

Nesta hipótese, adotada a tese, não se aplicaria a multa, e isso equivaleria a negar vigência ao dispositivo legal, ou, na melhor das hipóteses, utilizar a norma legal como mero balizamento do livre caminho do intérprete, característica da não muito aceita "escola da livre interpretação do direito".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

Por outro lado, acatar a eficácia legal da multa isolada não pode ser entendido como simples adoção da interpretação gramatical da norma jurídica, ao contrário, trata-se de interpretação que leva em conta os fins visados pelo legislador - no dizer de mestre Miguel Reale⁴: *"...o primeiro cuidado do hermeneuta contemporâneo consiste em saber qual a finalidade social da lei, no seu todo, pois é o fim que possibilita penetrar na estrutura de suas significações particulares."*

Não é diferente o magistério de Carlos Maximiliano em sua obra "Hermenêutica e Aplicação do Direito", Forense. 13ª edição, 1993, pág. 151:

"O hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências protetoras julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para o qual foi regida."

Pois bem, o abandono da regra de apuração do imposto de renda trimestral, a partir de 1997, é uma opção exercida pelo contribuinte que não dispõe de estrutura administrativa capaz de apurar o montante do tributo e da contribuição social devidos de forma definitiva, na periodicidade determinada pela Lei, mas a contrapartida exigida é o recolhimento de um valor mensalmente estimado, com base na receita bruta e acréscimos.

A Lei nº 9.430/96 vai mais longe ao permitir que o valor estimado seja reduzido ou até suspenso, a partir do momento em que o contribuinte demonstre, através de balanços ou balancetes, que o valor já recolhido no período abrangido pelos balanços ou balancetes de acompanhamento, supera ou é suficiente para cobrir o imposto ou a contribuição devidos no referido período.

O fim visado pelo legislador foi coibir a fuga da periodicidade trimestral da apuração, postergando o pagamento do tributo ou da contribuição para o ano-calendário seguinte.

⁴ REALE, Miguel - Lições Preliminares de Direito - Saraiva, São Paulo, 2000, 25ª Edição.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

E aquele contribuinte que ao final do ano-calendário de incidência do imposto ou da contribuição nada apurou como devido, por apresentar prejuízo fiscal?

Este, como visto, teve a oportunidade de demonstrar sua situação deficitária em todos os períodos do ano-calendário, bastava elaborar os balanços de monitoramento das estimativas obrigatórias, no tempo previsto na Lei. A demonstração fora do prazo não pode produzir os mesmos efeitos exigidos legalmente.

Não há quem não reconheça que a multa isolada é uma penalidade por demais gravosa e que apresenta um defeito original ao tomar como base de cálculo o imposto ou contribuição que, ao final do ano-calendário, se revela indevido ou em valor devido menor que o estimado.

Mas é uma regra jurídica e, como tal, tem que ter efetividade e esta só é alcançada pela coação estatal, garantida pela sanção, materializando-se o disposto no art. 75 do Código Civil vigente *"todo direito corresponde a uma ação que o assegura"*.

Quanto às exigências relativas a diferença entre o IRPJ pago e o informado, é matéria preclusa eis que não impugnada a tempo.

Entretanto a recorrente traz questões de ordem como o locupletamento ilícito, por isso vou apreciá-la.

Desde o ano de 1998 as Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas são meramente informativas, não constituindo mais confissão de dívida. Esta tarefa foi reservada à DCTF, revigorada pelo art. 16 da lei nº 9.779/99.

Portanto, o tributo não declarado em DCTF está sim sujeito a lançamento de ofício, com a penalidade cabível.

Face a todo o exposto, voto por se rejeitar as preliminares de nulidade dos lançamentos, afastar as alegações de decadência no tocante ao IRPJ e à CSLL;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

acolher a decadência em relação ao IRF cujos fatos geradores tenham ocorrido até 05/98. No mérito, voto por se dar provimento parcial para reduzir a multa de ofício aplicada sobre as exigências de Imposto de Renda na Fonte, calçadas no art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Sala das Sessões - DF, em 18 de maio de 2005.



LUIZ MARTINS VALERO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

VOTO VENCEDOR

Conselheiro - CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Redator Designado:

Peço vênua ao ilustre relator, cujos bem fundamentados pronunciamentos tive a honra de acompanhar pelo brilhantismo que lhe é peculiar, para discordar apenas na questão referente à multa isolada no que excede ao valor da provisão do imposto de Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando aplicada fora do ano-calendário e já levantado o balanço do exercício, como ocorreu no caso concreto.

Não tenho dúvida de que, no curso do ano-calendário, a multa é calculada por estimativa com base na receita bruta que, aí, é a sua base de cálculo.

Todavia, encerrado o período base, levantado o balanço e apurado o lucro líquido do período, feita a provisão do imposto, emerge sobranceiro o conceito de tributo referido no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que deve prevalecer como limite para a base de cálculo da multa isolada. Ou seja, a multa isolada não poderá exceder esse valor.

Com efeito, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece que a multa de ofício incide sobre o valor do tributo ou diferença de tributo. Enquanto não determinado esse valor, a multa por falta de recolhimento de estimativa, sem levantamento de balanço de suspensão, é calculada por estimativa, com base na receita bruta. Encerrado o ano calendário sem que o fisco tenha lançado a multa isolada, e, se o balanço do exercício apontar prejuízo ou resultado nulo, descabe o lançamento da multa isolada com base em estimativa. Havendo tributo a ser pago, a multa isolada limitar-se-á ao valor da provisão do tributo. E isto porque o lançamento terá de ser feito com base e limite no tributo apurado em balanço; não mais por estimativa, já que ela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13830.000931/2003-38
Acórdão nº : 107-08.074

existe para substituir o imposto, durante o ano-calendário, quando ainda não se conhece o seu valor. O mesmo tratamento se reserva à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Este o entendimento contido no Acórdão CSRF/01.05201, de 14/03/2005, no julgamento do Recurso 108-13291.

Assim, nesta ordem de juízos, voto no sentido de se excluir a multa isolada no que exceder o valor do tributo devido, quanto ao IRPJ e a CSLL.

Sala das Sessões, 18 de maio de 2005.

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES