



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

Processo nº 13896.720016/2012-99
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1102-001.101 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de maio de 2014
Matéria IRPJ E REFLEXOS.
Recorrente BRUNO SEBASTIÃO GREGÓRIO E SUZANA PINTER GREGÓRIO
(RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS DE BRUNO COMERCIAL E
IMPORTADORA DE ALIMENTOS LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. REJEIÇÃO.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Diligências e perícias são instrumentos postos à disposição do julgador para auxiliá-lo na formação do seu livre convencimento, se entendê-las necessárias, e não se destinam a suprir prova que pode ser produzida pela parte interessada. A rejeição fundamentada do pedido não caracteriza cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Eventuais erros ou equívocos na apuração dos tributos, ou no enquadramento dos fatos à hipótese tributária prevista na norma, devem ser enfrentados como matéria de mérito, mas não importam a nulidade da autuação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008

SIGILO BANCÁRIO. ACESSO ÀS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. POSSIBILIDADE.

Nos termos da Lei Complementar 105/2001, é lícito ao Fisco requisitar dados bancários, sem autorização judicial, sem que tal fato constitua violação do sigilo bancário, eis que se trata de exceção expressamente prevista em lei, não cabendo ao julgador administrativo afastar a sua aplicação.

DIREITO DO FISCO DE REVISAR FATOS PASSADOS. DEVER DE GUARDA DE DOCUMENTOS. DECADÊNCIA.

O transcurso do prazo decadencial, que conduz à perda do direito do fisco de praticar o ato de lançamento, não dispensa o contribuinte da guarda dos

documentos que lastreiam os registros contábeis, de modo a comprovar a efetiva existência de fatos, ocorridos em períodos passados, que repercutem em exercícios futuros, ainda não atingidos pela caducidade.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES.

Os sócios respondem solidariamente com o contribuinte no caso de liquidação da sociedade, bem como nos casos em que demonstrado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Na condição de administradores da pessoa jurídica, são também pessoal e solidariamente responsáveis pelos créditos tributários decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Configuram omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nestas operações.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO.

Se a não compensação dos prejuízos fiscais de períodos anteriores com os valores lançados de ofício fundamentou-se exclusivamente na falta de apresentação do livro LALUR, uma vez apresentado este em sede de recurso administrativo, e contendo dados congruentes com aqueles informados na DIPJ apresentada ao fisco, deve ser recomposta a base de cálculo da autuação, para permitir a compensação dos referidos prejuízos, observados os limites legais.

DESPESAS OPERACIONAIS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA SUA NECESSIDADE.

O ato administrativo de lançamento exige prova segura da ocorrência do fato gerador, e adequada instrução probatória. Cabe ao fisco demonstrar de forma clara e fundamentada a suposta desnecessidade das despesas glosadas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será aplicada à multa de ofício de 150%. A conduta reiterada de apresentar declarações zeradas ou com valores significativamente inferiores aos reais, bem como o pagamento de vultosos recursos à margem da escrituração, caracterizam o inequívoco intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da Fazenda, da ocorrência do fato gerador.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido no principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2007, 2008

PAGAMENTOS SEM CAUSA A SÓCIOS OU TERCEIROS.

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, exclusivamente na fonte, o pagamento efetuado por pessoa jurídica a terceiros, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, sem prejuízo de outras consequências tributárias que possam advir da não comprovação das operações que teriam ensejado os referidos pagamentos. Tal comando aplica-se independentemente da forma de tributação a que estiver sujeita a pessoa jurídica que efetuar o pagamento.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. MULTA QUALIFICADA. A realização de pagamento sem a identificação da respectiva causa ou de seu beneficiário pelo contribuinte, ainda que ausente a contabilização respectiva, não se amolda às condutas previstas no art. 71 a 73 da Lei n. 4.506/64.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, e indeferir o pedido para a realização de diligência ou perícia, e, no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) cancelar os lançamentos relativos à glosa de despesas operacionais; (ii) reconhecer o direito à compensação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL apurados no ano calendário de 2006, com os resultados apurados pela fiscalização no ano de 2007, respeitados os limites legais para a compensação (“trava” de 30%); (iii) reduzir a multa aplicada à infração de pagamentos sem causa ao percentual de 75%, vencidos os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé (relator) e Ricardo Marozzi Gregório, que mantinham a multa qualificada sobre esta infração. Acompanhou o relator pelas conclusões o conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, no tocante aos temas “compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL” de períodos anteriores” e “responsabilidade tributária”. Designado para redigir o voto vencedor, na parte em que vencido o relator, o conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho.

Documento assinado digitalmente.

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ – Presidente e Relator.

Documento assinado digitalmente.

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Redator designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros: JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ (Presidente), JOSÉ EVANDE CARVALHO ARAÚJO, FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES, RICARDO MAROZZI GREGÓRIO, JOÃO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO e ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO.

Relatório

De início, esclareça-se que todas as indicações de folhas a seguir dizem respeito à numeração digital do e-processo.

Trata-se de recurso voluntário interposto por BRUNO SEBASTIÃO GREGÓRIO e SUZANA PINTER GREGÓRIO, na qualidade de responsáveis tributários solidários da empresa BRUNO COMERCIAL E IMPORTADORA DE ALIMENTOS LTDA, contra acórdão proferido pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ/Campinas-SP, que possui a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008

Diligência/Perícia.Prescindibilidade.

A conversão do julgamento em diligência ou perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa. Não se justifica a sua realização quando presentes nos autos elementos suficientes a formar a convicção do julgador.

Nulidade. Improcedência.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

Cerceamento do Direito de Defesa.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando a contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação.

Administradores. Sujeição Passiva

Correto o procedimento do Fisco em eleger como “Responsáveis Tributários” os administradores da autuada, quando presentes os pressupostos legais dos artigos 124, I e 135, III, do CTN, mormente quando a pessoa jurídica paralisa suas atividades de modo formal, inclusive com baixa nos órgãos de controle fiscal e na Junta Comercial do Estado de São Paulo, mas continua realizando operações e omitindo receitas sujeitas à imposição dos tributos federais.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Decadência. Saldo de Prejuízos Acumulados e de Bases Negativas de CSLL. Períodos Anteriores.

A não consideração pelo Fisco, quando dos lançamentos realizados, dos valores relativos aos saldos de prejuízos acumulados e de bases negativas de CSLL de exercícios anteriores, não se originou em razão de eventual ocorrência do

instituto decadencial, mas, sim, pela falta de apresentação do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, no curso da ação fiscal.

Constitucionalidade de Lei. Competência do Órgão Administrativo de Julgamento.

O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade, não podendo negar os efeitos à lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

Prova. Extratos Bancários. Obtenção.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

Livros Contábeis. Escrituração. Documentos Comprobatórios.

A escrituração só faz prova a favor do contribuinte se suportada por documentos hábeis, idôneos e contemporâneos aos fatos e registrada em livros revestidos das formalidades intrínsecas e extrínsecas impostas por lei. No âmbito da legislação tributária, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Multa de Lançamento de Ofício. Qualificação

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, pela prática de desviar receitas da tributação, utilizando-se inclusive de artifícios de preencher DIPJ e DACON dos períodos fiscalizados com valores zerados, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

Omissão de Receitas. Depósitos Bancários de Origem não Comprovada

O artigo 42 da lei 9.430/1996 estabeleceu a presunção legal de que os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituição financeira, de que o titular, regularmente intimado não faça prova de sua origem, por documentação hábil e idônea, serão tributados como receita omitida.

Custos, Despesas Operacionais e Encargos. Dedutibilidade.

A teor dos artigos 249 e 299, do RIR/1999, as quantias apropriadas às contas de custos ou despesas operacionais, para efeito de determinação do Lucro Real, devem satisfazer às condições de necessidade, normalidade e usualidade, não verificadas nos autos.

Omissão de Receitas. Rendimentos de Aplicações Financeiras não Oferecidos à Tributação

Os rendimentos derivados de aplicações financeiras em nome da autuada, devidamente comprovados pelos documentos juntados aos autos e pelas informações constantes das DIRF preenchidas e encaminhadas à Receita Federal pelas fontes pagadoras, confirmando os créditos efetuados à pessoa jurídica, constituem-se em omissão de receitas sujeitas à tributação, a teor dos artigos 373 e 521, do RIR/1999. Neste eito, impositiva a realização dos lançamentos de ofício como efetivados pelo Fisco, mormente quando a fiscalizada não contradiz o trabalho fiscal, limitando-se a alegar não ter submetido tais valores à tributação por não haver recebido os informes das instituições financeiras.

Saldo de Prejuízos Acumulados e de Bases Negativas de CSLL. Períodos Anteriores. Aceitação pelo Fisco. Controle no LALUR. Requisitos a Observar

Embora não se exija para o LALUR a extrínseca formalidade de ser submetido a registro em qualquer órgão, a legislação impõe regras de escrituração que devem ser rigorosamente obedecidas, sob pena de sua descaracterização. Sua não apresentação pela fiscalizada no curso da ação fiscal, embora intimada para tanto e apesar da duração do procedimento por mais de um ano, somada à irregular inserção do saldo em 31/12/2005 como “prejuízo”, quando efetivamente o que se teve nos quatro trimestres daquele ano-calendário foi “lucro”, descaracteriza-o como prova, pela inconsistência de seus valores, tomados a partir de um montante totalmente irreal que considerou prejuízo o que era lucro.

Tributação Reflexa. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudicado na decisão dos autos de infração decorrentes.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

CSLL - Legislação Aplicável. Normas de Apuração.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, consoante expressas definições dos artigos 57, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1.995 e 28, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2007, 2008

Pagamentos sem Causa a Sócios ou Terceiros. Incidência do IRRF. Cabimento. Artigo 61, da Lei nº 8.981/1995.

A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado sujeitar-se-á à incidência do imposto de renda retido na fonte, de forma exclusiva, à alíquota de 35%, sobre base de cálculo reajustada. Tal regra, na forma do § 1º, do artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995, aplica-se também aos pagamentos efetuados ou

aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular da entidade, quando não comprovada a operação ou a sua causa.

No relatório fiscal (fls. 269-293), informa o agente autuante que a ação fiscal, inicialmente definida para a pessoa jurídica BRUNO COMERCIAL E IMPORTADORA DE ALIMENTOS LTDA, foi, ainda durante o procedimento investigativo, redirecionada para os seus sócios administradores, BRUNO SEBASTIÃO GREGÓRIO e SUZANA PINTER GREGÓRIO, tendo em vista o encerramento das atividades da empresa, conforme o Distrato Social registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP em 05/12/2008, sendo que a empresa já teria encerrado suas atividades comerciais em 31/12/2006, conforme consulta ao cadastro da Secretaria de Fazenda do mesmo estado.

O relatório descreve sucintamente os diversos Termos de Intimação lavrados ao longo do procedimento, e as respostas recebidas e documentos apresentados. A autoridade fiscal observou que as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ apresentadas, relativas aos anos de 2007 e 2008, não informavam qualquer valor de receita operacional ou financeira auferidas, contudo, as informações prestadas pelas instituições financeiras à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB indicavam o auferimento de receitas de aplicações financeiras da ordem de R\$ 1.979.047,74 em 2007 e de R\$ 9.279.765,76 em 2008.

Em face da não apresentação de esclarecimentos conclusivos e da apresentação dos extratos bancários de forma incompleta, foi expedida Requisição de Informação Sobre Movimentação Financeira – RMF para a obtenção dos dados diretamente das instituições financeiras.

Foram apuradas pela fiscalização as seguintes infrações:

1. Omissão de receitas de aplicações financeiras, nos valores e períodos já acima mencionados;
2. Omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, no ano de 2007;
3. Glosa de despesas consideradas não necessárias à atividade, no ano de 2007;
4. Pagamentos sem causa: (i) aos sócios, no valor de R\$ 36.337.734,00 em 14/10/2008, e (ii) à empresa Brumar Comercial e Importadora de Alimentos Ltda (BRUMAR), no valor de R\$ 2.500.000,00 em 21/03/2007.

Disto decorreu a lavratura de autos de infração de IRPJ e CSLL (infrações 1, 2 e 3 acima), PIS e COFINS (infrações 1 e 2 acima), e IRRF (infração 4 acima).

As infrações 1 e 4 acima (omissão de receitas financeiras e pagamentos sem causa) foram apenadas com a multa de 150%, pelos motivos descritos no relatório fiscal, e as demais, com a multa de 75%.

A identificação e caracterização dos sócios administradores como responsáveis tributários solidários em face da pessoa jurídica extinta também encontra-se descrita no relatório.

Cientificados do lançamento, em sede de impugnação (fls. 362-400) alegaram os responsáveis tributários, em síntese, o seguinte:

Preliminares:

- a) Impossibilidade de imputar aos sócios responsabilidade tributária pelos créditos lançados, pois esta somente seria cabível no caso de dissolução irregular, ou de prática pelos sócios de atos com excesso de poderes, ou contrários à lei ou estatuto, hipóteses incorrentes no caso;
- b) Nulidade dos lançamentos por indevida quebra de sigilo fiscal sem autorização judicial;
- c) Nulidade dos lançamentos em face de erro de capitulação legal no tocante à glosa de despesas referente à CSLL, pois o art. 299 do RIR/99 é inaplicável, logo o lançamento é carente de motivação/fundamentação, com consequente violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório;
- d) Nulidade dos lançamentos por erro de cálculo na apuração do IRPJ e CSLL, em face da desconsideração arbitrária e imotivada dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas existentes, sendo que a RFB não poderia promover qualquer revisão dos prejuízos dos períodos anteriores a 2007, em face da decadência.

No mérito, aduziu, em síntese, o que segue.

Presunção de pagamento sem causa

As transferências, nos montantes de R\$ 36.337.374,00 para a conta corrente do sócio Bruno Sebastião Gregório e de R\$ 2.500.000,00 para a empresa BRUMAR, consideradas pela autoridade fazendária como pagamento sem causa, são, na verdade, conforme já mencionado no decurso do procedimento fiscal, operações de empréstimo e de devolução de empréstimos.

Por um lapso, contabilmente, os mútuos (passivo), bem como sua contrapartida em conta de ativo (investimentos) não foram registrados, o que, apesar da sua necessidade e obrigatoriedade, não causou nenhum prejuízo ao fisco, porque tais lançamentos medeiam apenas contas patrimoniais, o que significa dizer que não há formação de qualquer liame obrigacional, senão vejamos:

O Sr. Bruno Sebastião Gregório, sócio pessoa física e por ora responsável tributário pela IMPUGNANTE, em 20/05/2005, transferiu R\$ 14.617.014,08 (DOC. 07) para a conta corrente da empresa a título de empréstimo, sendo referido valor devolvido ao respectivo sócio, em 14/10/2008, quando do resgate do investimento (DOC. 08).

Vale dizer que em maio/2005 a empresa tinha aplicado um saldo de R\$ 13.221.882,57 (DOC. 09), sendo tal investimento realizado parte por ela e parte pelo seu sócio, o Sr. Bruno Sebastião Gregório, essa última ingressada na empresa mediante empréstimo. Já em junho/05 o saldo da conta salta para R\$ 26.953.847,69 (DOC. 10), o que demonstra de maneira inequívoca que os R\$ 14.617.014,08 deveras se trata de empréstimo, o qual fora utilizado para a empresa realizar investimentos.

Por sua vez, a IMPUGNANTE transferiu R\$ 2.500.000,00 em 21/03/2007 para a empresa BRUMAR a título de empréstimo (DOC. 11), sendo referido valor devolvido ao respectivo em 3 pagamentos: (i) em 17/04/2007, no valor de R\$ 1.003.800,00; (ii) em 24/04/2007, no valor de R\$ 752.850,00; e (iii) em 02/05/2007, no valor de R\$ 1.003.800,00 quando do resgate do investimento (DOC. 12).

Sendo assim, tendo em vista o princípio da verdade material que rege o processo administrativo, tais valores não podem ser considerados como sem causa.

Impossibilidade de caracterizar omissão de receita e presunção de pagamento sem causa sobre o mesmo fato jurídico

As autoridades fiscais equivocadamente caracterizaram diversos depósitos em conta corrente da empresa como omissão de receita, sob o argumento de não comprovação da origem.

Notadamente com relação aos créditos em conta corrente, quais sejam: (i) em 17/04/2007, no valor de R\$ 1.003.800,00; (ii) em 24/04/2007, no valor de R\$ 752.850,00; e (iii) em 02/05/2007, no valor de R\$ 1.003.800,00, trata-se de devolução de empréstimo.

Como descrito no item anterior, em 21/03/2007 a IMPUGNANTE transferiu R\$ 2.500.000,00, o qual equivocadamente não foi escriturado.

Note-se que os valores em questão estão sendo duplamente tributados, o que não pode ser admitido, isso porque, caso a autoridade reconheça que se trata de omissão de receita, por via oblíqua, podemos concluir que não há pagamento sem causa, o que nos leva a crer que deveras se trata de operação de mútuo.

Resta claro e evidente que ambas as infrações não podem ser consideradas ao mesmo tempo, porquanto uma anula a outra. Todavia, no caso em questão, por se tratar efetivamente de operação de mútuo, a qual está comprovada pelos extratos bancários da própria IMPUGNANTE, entrada e saída de numerário, tais valores em nenhuma hipótese podem ser considerados como pagamento sem causa ou omissão de receita com base em crédito em conta corrente.

Pela relação de causa e efeito, tais argumentos se aplicam também ao PIS e à COFINS.

Glosa de despesas operacionais

As despesas em questão — assistência médica, serviços, IPTU, impostos e taxas, despesas legais e judiciais, água, telefone, tarifas bancárias, etc. — são dedutíveis do Lucro Real, porquanto satisfeitas as condições do art. 299 do RIR/99.

Não obstante, a IMPUGNANTE refez a planilha utilizada para glosa das despesas pela fiscalização, considerando estes e outros valores devidamente comprovados (DOC. 13), conforme tabela (fls. 395).

Com relação à CSLL, não há dispositivo legal apontado pela fiscalização que justifique a sua cobrança, pois, apesar da apuração do IRPJ e CSLL serem iguais, as respectivas bases de cálculo são diferentes, cada uma sendo regida pela legislação correspondente.

Agravamento da multa de ofício

O agravamento da penalidade aplicada é deveras penoso e desarrazoado.

Pautado pela boa fé, o contribuinte, durante o procedimento fiscal, apresentou diversos documentos, inclusive extratos bancários utilizados na autuação, o que demonstra, inequivocamente, que em nenhum momento agiu com a intenção de omitir qualquer obrigação tributária.

No caso em questão, trata-se de lançamento com base em presunção legal.

O agravamento da multa de ofício se fez apenas pelo fato de o IMPUGNANTE não justificar ou apresentar documentos referentes à omissão de receitas de aplicação financeira e o suposto pagamento sem causa, mas tais omissões já são punidas com a com a própria presunção de omissão de rendimentos e a consequente autuação, com multa de ofício de 75%. Agravar a multa porque o IMPUGNANTE não comprovou significa impor uma dupla penalidade pela mesma conduta.

O fundamento para agravamento é genérico, não demonstrando qual ilícito se enquadraria para fins de agravamento da penalidade.

Pela relação de causa e efeito, tais argumentos se aplicam também ao PIS e à COFINS.

Finaliza a peça requerendo a nulidade ou a improcedência da autuação pelos motivos expostos.

Em aditamento à impugnação (fls. 544-545), acrescenta que o valor de R\$36.337.374,00 foi debitado em 2008, período em que a empresa estava submetida ao regime do presumido, o qual não suporta a hipótese de pagamento sem causa, e requer a realização de diligências para sanar eventuais dúvidas.

A DRJ rejeitou as preliminares, indeferiu o pedido de diligências, e, no mérito, manteve integralmente a autuação, com base nos fundamentos sinteticamente expostos na ementa ao norte transcrita.

No recurso voluntário, os responsáveis tributários demandam preliminarmente a nulidade da decisão recorrida em face da não conversão do julgamento em diligência, por violação da ampla defesa. Alternativamente, requerem a conversão do presente julgamento em diligência, com vistas à produção de prova pericial e documental nova, sob pena de violação ao referido direito.

No mérito, acrescentam novos argumentos de defesa e reiteram os anteriormente apresentados, alegando, em síntese, o seguinte: (i) impossibilidade de imputar aos sócios responsabilidade tributária pelos créditos lançados; (ii) ilicitude na obtenção dos extratos bancários sem autorização judicial; (iii) imprestabilidade dos depósitos bancários, isoladamente, para caracterizar omissão de receitas ou fato gerador do imposto de renda; (iv) erro de cálculo na apuração do IRPJ e CSLL, em face da desconsideração dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas existentes; (v) equívoco no cálculo do imposto decorrente da omissão de receitas de aplicações financeiras, tendo em vista a retenção havida de 15% sobre esses rendimentos, pelo que a omissão seria apenas do recolhimento dos 10% relativos ao adicional do imposto, contudo, a multa incidiu sobre o todo; (vi) no período relativo ao 2º trimestre de 2007, o autuante informou uma base tributável de R\$ 2.901.468,20, a qual não guarda nenhuma correspondência com os rendimentos decorrentes das aplicações financeiras naquele trimestre; (vii) improcedência do auto de IRRF, por se tratar de empréstimo e devolução de empréstimos, e não de pagamentos sem causa, bem como, no caso do valor devolvido em 2008, por não admitir o lucro presumido a hipótese de pagamento sem causa, e, no caso dos valores emprestados em 2007, pela impossibilidade de caracterizar omissão de receita e presunção de pagamento sem causa sobre o mesmo fato jurídico; (viii) ausência de provas, por parte do fisco, de que seriam desnecessárias as despesas glosadas, as quais, ademais, estão comprovadas por documentos hábeis e idôneos; (ix) descabimento da multa agravada.

Os recorrentes elaboraram planilha (doc. 02) para demonstrar que a somatória dos valores nominais emprestados em 2004 e 2005, e dos rendimentos financeiros sobre eles incidentes, resulta no montante que foi objeto de devolução ao sócio em 2008, com uma pequena diferença, no valor de R\$ 135.599,20, e refutam as alegações da autoridade recorrida quanto à suposta irrazoabilidade dos juros pactuados entre as partes, tanto com relação aos empréstimos devolvidos ao sócio quanto ao devolvido pela empresa BRUMAR à fiscalizada, destacando ainda, com relação a este último, que a prova da transferência dos valores à fiscalizada, em devolução do empréstimo, deveriam ter sido buscadas pela fiscalização junto àquela empresa, o que não foi feito.

Acostaram ainda ao recurso cópias dos extratos das contas correntes das pessoas físicas de Bruno Sebastião Gregório e Suzana Pinter Gregório, do período compreendido entre dezembro de 2.004 e janeiro de 2.012, apenas agora juntados aos autos em razão da dificuldade quanto à sua obtenção em momento precedente junto à instituição financeira. Segundo a recorrente, os referidos extratos estão a revelar que não houve, no período, qualquer ingresso de numerário na conta corrente de Bruno e Suzana oriundo da empresa Bruno Comercial, de modo a reforçar o argumento de que a devolução dos empréstimos foi realizada de uma única vez, apenas e tão somente em 14/10/2008.

Na semana anterior ao julgamento do recurso na sessão de abril de 2014, além do pedido de retirada de pauta, em nome dos recorrentes, o qual restou deferido, trouxe ainda o seu representante legal outros documentos que alegadamente somente agora teriam

sido localizados, em razão das dificuldades encontradas, bem como do abalo emocional sofrido pelos recorrentes, e os quais são imprescindíveis para a correta e justa decisão a ser proferida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Cerceamento de defesa e necessidade de diligência

Preliminarmente, demandam os recorrentes a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do seu direito de defesa, em face da não conversão do julgamento em diligência, que se faria necessária ante a complexidade da questão contábil/fiscal do caso concreto, bem como para oportunizar a produção de prova pericial e documental nova.

Não lhes assiste razão.

O art. 18 do Decreto nº 70.235/72 – PAF é expresso no sentido de que cabe à autoridade julgadora determinar ou não a realização de diligências ou perícias, podendo indeferir as que considerar prescindíveis, desde que o faça fundamentadamente. E a autoridade julgadora de primeira instância fundamentou o indeferimento, ressaltando que todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide se encontravam presentes.

Ademais, é pacífico na jurisprudência do CARF que as diligências e perícias não se destinam a suprir prova que pode ser produzida pela parte interessada, senão antes constituem instrumentos postos à disposição do julgador para auxiliá-lo na formação do seu livre convencimento, se entendê-las necessárias, ou para o esclarecimento de algum ponto que exija conhecimento técnico especializado de que não eventualmente não disponha o julgador.

Não caracteriza, portanto, qualquer violação do legítimo direito de defesa do contribuinte o indeferimento fundamentado de pedido de diligência por ele formulado.

Neste sentido, os seguintes precedentes:

Acórdão 101-92.105, Relator Sebastião Rodrigues Cabral, sessão de 03/06/1998:

I.R.P.J. – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA. — A realização de perícia ou diligência, em regra, visa a produção de provas ou a coleta de elementos que permitam ao julgador formar, livremente, sua convicção a propósito dos fatos apurados. O indeferimento de pedido formulado pelo sujeito passivo não implica nulidade do Ato Administrativo, por não configurado cerceamento do direito de defesa.

Acórdão 103-20.379, Relatora Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, sessão de 13/09/2000:

REJEIÇÃO A PEDIDO DE DILIGÊNCIA — INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA – Não se configura ofensa ou violação do legítimo direito de defesa da contribuinte a rejeição a pedido de diligência quando a autoridade julgadora considerá-lo prescindível por os elementos constantes dos autos serem suficientes para que se proceda ao respectivo julgamento, desde que a decisão indique os fundamentos táticos e legais que motivaram a decisão e sejam plenamente assegurados o devido processo legal e prestigiados os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.

Acórdão 104-23061, Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa, sessão de 06/03/2008:

PAF - DILIGÊNCIA - CABIMENTO - A diligência deve ser determinada pela autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do impugnante, quando entendê-la necessária. Deficiências da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implicam na necessidade de realização de diligência com o objetivo de produzir essas provas.

Pelos mesmos motivos acima discorridos, entendendo estarem presentes todos os elementos necessários à convicção deste relator, e tampouco havendo nas questões postas a julgamento qualquer matéria cuja complexidade demande conhecimento especializado de que não disponha este colegiado, também concluo ser desnecessária a realização de diligência para a adequada solução da lide.

Os recorrentes arrolam ainda outras circunstâncias que, no seu entender, ensejariam a nulidade dos lançamentos fiscais, versando sobre erros de cálculo e de enquadramento legal ocorridos na autuação, também conduzindo a um cerceamento do seu direito de defesa.

Tal alegação não pode prosperar. Verifica-se claramente pela análise dos autos que os fatos e alegações fiscais foram perfeitamente compreendidos pela interessada, que exerceu plenamente o seu direito ao contraditório e ampla defesa nas duas oportunidades que teve. Neste contexto, cediço que eventuais erros ou equívocos na apuração dos tributos, ou na descrição e enquadramento dos fatos à hipótese tributária prevista na norma, não ensejam a nulidade do lançamento, e devem ser enfrentados como matéria de mérito, como de fato o foram pelos recorrentes, e aqui também se fará.

Rejeito, portanto, as preliminares.

Responsabilidade tributária

Aduzem os recorrentes que os dispositivos invocados para fundamentar a sua responsabilidade não tem aplicação ao caso. O art. 124, inciso I, do CTN, que retrata a solidariedade entre o contribuinte e as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, só se presta para atingir os sócios se houver conjugação com o art. 134 ou 135 do mesmo CTN.

E que, ao contrário do que sustenta a decisão recorrida, não houve “*dissolução formal nos Órgãos de controle fiscal e societário e posterior continuidade de operações, associada à omissão de receita*”, porque, de fato, após a baixa formal ocorrida ao final de 2008, nenhuma operação, quer no que se refere ao objeto social, quer no que se refere a investimentos, foi efetuada, portanto, não ocorreu a alegada violação à lei necessária à caracterização da solidariedade tributária, nem tampouco dissolução irregular, mas tão somente inadimplemento.

Neste contexto, defendem os recorrentes ser impossível o reconhecimento de sua responsabilidade pelos créditos tributários lançados.

Em primeiro lugar, há que se observar ser incontestado o fato de que a empresa deixou de existir formalmente em 05/12/2008, com o registro na JUCESP do seu distrato social datado de 27/11/2008, de sorte que qualquer fiscalização ou exigência de crédito tributário após aquela data somente poderia ser efetuada em face dos responsáveis tributários, por absoluta impossibilidade de efetuar tais procedimentos contra pessoa jurídica inexistente.

Neste sentido, o CTN possui dispositivo específico (art. 134, inciso VI), aduzindo caber aos sócios, no caso de liquidação da sociedade, a responsabilidade solidária pelas obrigações tributárias do contribuinte (pessoa jurídica extinta). Neste sentido, também, é o entendimento do CARF, consoante o precedente abaixo transcrito:

SOCIEDADE EXTINTA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. A pessoa jurídica dissolvida por deliberação social não é titular de direitos, nem sujeito de obrigação. Os direitos se transmitem aos seus membros de acordo com a vontade expressa no contrato de dissolução e as obrigações, inclusive as tributárias, por força de lei. **(Acórdão 103-22.779, relator Paulo Jacinto do Nascimento, sessão de 06 de dezembro de 2006)**

De se acrescentar que, no distrato social firmado (fls. 125-126) consta expressamente a seguinte cláusula:

“4. A responsabilidade pelo ativo e passivo porventura supervenientes, fica a cargo do ex-sócio BRUNO SEBASTIÃO GREGÓRIO, que se compromete, também, manter em boa guarda os livros e documentos da sociedade ora distratada.”

Assim, a arguição de impossibilidade de atribuição de responsabilidade, ao menos no que toca ao sócio BRUNO SEBASTIÃO GREGÓRIO, choca-se com o próprio reconhecimento expresso, no referido documento, da responsabilidade deste.

Mas a responsabilidade objetiva dos sócios, ante a liquidação da pessoa jurídica, recai, por força da lei, sobre todos os sócios, pelo que não se pode excluir, sob qualquer pretexto, do polo passivo, a sócia SUZANA PINTER GREGÓRIO.

Do até aqui exposto, conclui-se que não há nenhuma impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária aos sócios no presente caso, senão antes que este é justamente o procedimento correto e previsto em lei a ser tomado pela fiscalização.

Noutro giro, é importante registrar que a fiscalização imputou a responsabilidade aos referidos sócios ao amparo das normas estatuídas pelos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN, ou seja, elegeu os referidos sócios como responsáveis solidários

por possuírem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e por terem praticado atos com infração à lei.

Com relação à atribuição de responsabilidade tributária com base no artigo 135 do CTN, cediço que não é qualquer infração à lei que ensejará a co-responsabilidade dos administradores, sendo necessário provar que estes agiram dolosamente, praticando ato ilícito com fraude ou com excesso de poderes.

Neste sentido é também a jurisprudência do STJ:

“PROCESSUAL. CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. NATUREZA SUBJETIVA.

É dominante no STJ a tese de que o não-recolhimento do tributo, por si só, não constitui infração à lei suficiente a ensejar a responsabilidade solidária dos sócios, ainda que exerçam gerência, sendo necessário provar que agiram os mesmos dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.” (Resp 898168, Rel. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ 05.03.08)

Da mesma forma, entendo também que só cabe falar em interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, afora as situações de clara comunhão de interesse jurídico por parte de pessoas em um mesmo polo da relação jurídica, naqueles casos em que reste demonstrado o intuito doloso dos sócios, caso contrário, cair-se-ia no absurdo de *sempre* responsabilizar, indiscriminadamente, todos os sócios da pessoa jurídica em face do seu interesse nas situações que constituem fatos geradores de tributos.

No caso, há que se registrar que a fiscalização imputou às infrações de omissão de receitas de aplicações financeiras e de pagamentos sem causa a multa qualificada (150%), em face do evidente intuito de fraude (sonegação), além de considerar ter ocorrido a dissolução irregular da empresa.

Ademais, deve-se salientar que os sócios em questão eram também os administradores da sociedade até o momento de sua dissolução, consoante registrou a fiscalização, e se pode comprovar na cópia do Instrumento Particular de Alteração e Consolidação Contratual datado de 1º de fevereiro de 2006 (fls. 117-121).

A recorrente, por sua vez, defende-se alegando que houve a regular dissolução da empresa, uma vez que, após a sua baixa formal, no final de 2008, nenhuma operação, quer no que se refere ao objeto social, quer no que se refere a investimentos, foi efetuada, e, ainda, que o mero inadimplemento não viabiliza a responsabilidade dos sócios.

Estas questões deverão ser melhor analisadas ao se analisar propriamente o mérito da autuação, no tocante à aplicação da multa qualificada às infrações lançadas.

Quebra do sigilo bancário

Aduzem os recorrentes a inconstitucionalidade e ilegalidade na obtenção dos extratos bancários sem autorização judicial, tornando-os provas ilícitas a amparar os lançamentos em questão.

A Lei Complementar 105/2001 expressamente revogou o art. 38, da Lei nº 4.595, de 1964, sobre o qual erigiu-se a jurisprudência anterior, no sentido de que somente por meio de autorização judicial poderia a administração tributária obter acesso às informações bancárias dos contribuintes, e estabeleceu os procedimentos administrativos concernentes à requisição, acesso e uso daquelas informações, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, independentemente de ordem judicial.

O art. 1º da referida lei complementar determina que as instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados, e dispõe, em seu § 3º, inciso VI, que *não constitui violação do dever de sigilo* a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos, entre outros, nos artigos 5º e 6º.

O artigo 6º estabelece que os agentes fiscais poderão examinar os livros, documentos e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. São estes, portanto, os requisitos que devem ser observados para que haja o regular acesso das referidas autoridades àquela movimentação, sendo que, quando preenchidos os requisitos, não há que se falar em *quebra do sigilo bancário*, mas sim em *transferência do sigilo bancário* às autoridades fiscais, as quais, nos termos da legislação pertinente, em especial quanto ao sigilo fiscal, ficam obrigadas a preservá-lo.

Esse artigo foi regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, que determinou que a requisição às instituições financeiras deveria ser formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF).

O art. 4º do referido Decreto estabeleceu que a RMF deve ser precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, bem como da elaboração, pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal encarregado da execução do MPF, de relatório circunstanciado que demonstre a indispensabilidade das referidas informações para a execução do procedimento fiscal, e assenta, por fim, que a expedição da RMF, pela autoridade competente, presume a indispensabilidade das informações requisitadas.

Além disto, o art. 3º deste mesmo Decreto afirma ainda que as informações serão consideradas indispensáveis em todas as hipóteses previstas no art. 33 da Lei 9.430, de 1996. Este artigo, por sua vez, conceitua como embaraço à fiscalização o não fornecimento de informações sobre a movimentação financeira própria, quando intimado.

No caso, havia procedimento fiscal em curso, e o Auditor Fiscal encarregado da execução do procedimento fundamentou adequadamente a sua solicitação, conforme relatório transcrito às fls. 275, e que embasou a expedição da referida RMF. Nele consignou o Auditor Fiscal que o contribuinte, mesmo após ter sido intimado, deixou de apresentar os extratos bancários de forma completa, além de não ter respondido aos Termos de Intimações que solicitavam esclarecimentos quanto aos valores depositados nas contas bancárias, e de ter omitido rendimentos de aplicações financeiras em suas DIPJ, bem como em sua escrituração contábil.

Não há dúvidas, portanto, que todos os procedimentos legais foram cumpridos, de modo que é absolutamente legítima, no presente caso, a obtenção dos extratos

bancários diretamente das instituições financeiras, sendo despendida a autorização judicial para tanto.

A jurisprudência do CARF também é uníssona a este respeito, conforme se verifica nos precedentes a seguir colacionados:

Acórdão 101-95.488, relatora Sandra Faroni, sessão de 27 de abril de 2006:

SIGILO BANCÁRIO. VIOLAÇÃO. É lícito ao Fisco requisitar dados bancários, sem autorização judicial (art. 6º da Lei Complementar 105/2001).

Acórdão 103-23.632, relator Antonio Bezerra Neto, sessão de 17 de dezembro de 2008:

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO VIA ADMINISTRATIVA - ACESSO ÀS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº. 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.

Acórdão 105-17.212, relator Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, sessão de 17 de setembro de 2008:

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA - SIGILO BANCÁRIO E SIGILO FISCAL - Desatendidas as intimações e reintimações da fiscalização para apresentação dos extratos de movimentação bancário do contribuinte, podem esses ser diretamente requisitados à Instituição Financeira, sem que isto implique em quebra de sigilo bancário, nos termos da Lei complementar nº. 105/2001. As informações albergadas pelo sigilo bancário objeto de fiscalização sujeitam-se, igualmente, ao sigilo fiscal.

Acórdão 108-09.692, relator Irineu Bianchi, sessão de 14 de agosto de 2008:

SIGILO BANCÁRIO - As informações bancárias obtidas regularmente e usadas reservadamente, no processo, pelos agentes do Fisco, não caracterizam violação do sigilo bancário.

Acórdão CSRF/04-00.456, relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, sessão de 13 de dezembro de 2006:

SIGILO BANCÁRIO - Os agentes do Físico podem ter acesso a informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes sem que isso se constitua violação do sigilo bancário, eis que se trata de exceção expressamente prevista em lei.

Ademais, no que toca à alegada inconstitucionalidade das referidas normas que prevêm o acesso das autoridades fiscais às informações bancárias dos contribuintes, cediço que, nos termos da Súmula CARF nº 2, falece competência às autoridades julgadoras administrativas para apreciar argüições de inconstitucionalidade de lei regularmente editada.

Depósitos bancários de origem não comprovada

No tocante à omissão de receitas em face dos depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, arguíram os recorrentes a imprestabilidade desses depósitos para, isoladamente, caracterizar omissão de receitas ou fato gerador do imposto de renda, ao entendimento de que seria necessário demonstrar o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente a omissão.

Não lhes assiste razão.

O raciocínio expendido pela recorrente somente poderia ser considerado válido na vigência de legislação pretérita (artigo 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/1990), com base na qual, aliás, firmou-se a jurisprudência invocada pela recorrente.

Contudo, esta realidade foi diametralmente alterada com a revogação daquele dispositivo pela Lei nº 9.430/96, cujo artigo 42 estabeleceu o seguinte, *verbis*:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”

Nesta realidade erigida pelo legislador à condição de presunção legal, a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, isoladamente considerada, mas sim pela falta de esclarecimentos da origem dos numerários depositados. Ou seja, há uma correlação lógica estabelecida pelo legislador entre o fato conhecido (ser beneficiado com um depósito bancário sem demonstração de sua origem) e o fato desconhecido (auferir rendimentos), e é esta correlação que dá fundamento à presunção legal em comento, de que o dinheiro surgido na conta bancária, sem qualquer justificativa, provém de receitas ou rendimentos omitidos.

É a própria lei que determina que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimento, e não meros indícios de omissão. E a presunção legal, em favor do Fisco, tem o condão de transferir ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos.

A recorrente, regularmente intimada no curso da fiscalização (Termos de Intimação nº 8 e 13, fls. 51-55 e 107-109, respectivamente), nenhuma comprovação trouxe quanto à origem dos referidos depósitos efetuados em suas contas correntes.

Em sede de impugnação e recurso, aduziram os recorrentes que os depósitos a seguir mencionados seriam relativos à devolução de empréstimo anteriormente feito pelo contribuinte pessoa jurídica a empresa Brumar Comercial e Importadora de Alimentos Ltda: (i)

R\$ 1.003.800,00 em 17/04/2007; (ii) R\$ 752.850,00 em 24/04/2007; e (iii) R\$ 1.003.800,00 em 02/05/2007. O empréstimo teria sido efetuado em 21/03/2007 no valor de R\$ 2.500.000,00.

Os documentos trazidos aos autos, contudo, não oferecem qualquer respaldo às alegações. Em primeiro lugar, em que pese tenham os recorrentes insistentemente arguido que teriam demonstrado, a não mais poder, que teria sido efetuado um empréstimo naquele valor à empresa BRUMAR, o fato é que, de concreto, o que se tem é apenas uma comprovação, por meio dos extratos bancários da fiscalizada, de que houve a transferência bancária de R\$ 2.500.000,00 em 21/03/2007, da fiscalizada em favor da empresa BRUMAR, contudo, os próprios recorrentes reconhecem que não houve qualquer registro contábil na fiscalizada, quer da transferência dos R\$ 2.500.000,00 à BRUMAR, quer dos depósitos que, de acordo com suas alegações, referir-se-iam ao pagamento do suposto empréstimo.

Aliás, no caso dos três valores depositados na conta bancária da fiscalizada, sobre os quais pende a acusação de omissão de receitas, sequer os documentos trazidos aos autos oferecem qualquer evidência de que o depositante fosse a empresa BRUMAR, conforme destacou a DRJ.

De fato, nos referidos comprovantes, que foram reproduzidos na própria decisão recorrida às fls. 652, o campo “nome do depositante” encontra-se em branco.

Aduzem os recorrentes que caberia à fiscalização diligenciar junto à empresa BRUMAR para comprovar que seria ela a depositante dos referidos recursos, o que, por não ter sido feito, não permite a ilação de que não seria a BRUMAR a responsável pelas transferências.

Nada mais equivocado. Por certo que nada impediria à fiscalização que eventualmente diligenciasse junto à empresa BRUMAR. Contudo, o ônus de provar que os recursos vieram daquela empresa é exclusivamente dos recorrentes, que fizeram tal alegação somente em sede de impugnação ao lançamento. Não bastasse estarmos tratando, no caso, de hipótese de presunção legal, conforme já comentado, há que se considerar ainda que, tendo a empresa BRUMAR como um de seus sócios justamente o Sr. BRUNO SEBASTIÃO GREGÓRIO, não se vislumbraria maiores dificuldades na obtenção dessa prova, acaso verdadeira a alegação.

Não restando comprovada a origem dos depósitos bancários, portanto, correta a imputação fiscal de omissão de receitas.

Prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL

Sustentam os recorrentes haver erro de cálculo na apuração do IRPJ e CSLL devidos em face da indevida desconsideração dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas existentes, em face da decadência do direito de a RFB questionar ou promover qualquer revisão dos prejuízos dos períodos anteriores a 2007.

Não lhes assiste razão quanto ao argumento.

Em primeiro lugar, registre-se não haver dúvidas quanto à possibilidade de o fisco examinar fatos passados, mesmo que muito distantes no tempo, desde que deles extraia e atribua repercussão tributária apenas aos exercícios ainda não atingidos pela decadência.

Neste sentido alinham-se tanto o art. 195 do CTN, quanto o art. 37 da Lei nº 9.430/96, ao expressamente determinarem a guarda, pelo contribuinte, de todos os documentos relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros *“até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios”*.

Em comentário ao § 3º do art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda — RIR/99, que tem por base legal o art. 37 da Lei nº 9.430/96, seus autores ilustram a aplicabilidade do dispositivo em questão justamente com o exemplo atinente aos prejuízos fiscais:

“1 – GUARDA DE COMPROVANTES - PRAZO – Esse dispositivo não representa uma “nova regra de decadência”, como a primeira vista aparenta. A compensação de prejuízo fiscal é um bom exemplo para ilustrar a sua aplicação. Deveras, a compensação de prejuízo fiscal, com a atual limitação de 30% do lucro real ajustado, pode levar, por exemplo, mais de 10 anos para esgotar o saldo do prejuízo apurado num exercício. Se essa compensação findar-se no décimo ano, a empresa deve fazer a comprovação da existência desse prejuízo no momento de sua compensação (décimo ano), apresentando a documentação de 10 anos atrás para comprovar a geração pretérita do prejuízo. Contando do décimo ano (ano em que se operou a compensação), o Fisco tem cinco anos para fiscalizar esse fato, agindo portanto no período ainda não atingido pela decadência. Se não for comprovada a existência do prejuízo compensado, haverá a glosa dessa compensação. Todavia, o resultado do período-base em que se originou o prejuízo (10 anos atrás) não pode ser atingido pela fiscalização, pois está protegido pela decadência.”¹

No caso concreto, na verdade sequer intentou a fiscalização promover qualquer revisão dos prejuízos supostamente havidos, mas tão somente demandou a comprovação da existência de algum prejuízo ou base negativa de período anterior, por meio da apresentação do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR. O contribuinte, contudo, não apresentou o LALUR à fiscalização, o que levou a fiscalização a considerar, no cálculo dos tributos devidos, tão somente o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL apurados no próprio ano de 2007 e que estavam informados na DIPJ/2008.

A questão em discussão, portanto, nada tem a ver com prazo decadencial para a constituição de tributos, posto que não foi promovida pela fiscalização qualquer revisão dos resultados fiscais do contribuinte com relação aos períodos anteriores a 2007. Trata-se tão somente da comprovação ou não da existência de prejuízos.

É bem verdade que a comprovação da existência de prejuízos demanda a apresentação não apenas do livro LALUR, senão também de todos os demais elementos da escrituração da empresa que atestem a sua efetiva existência. Mas o livro LALUR é também necessário para que se faça esta comprovação. E, no caso, como o contribuinte não apresentou à fiscalização o LALUR, correto foi o procedimento fiscal naquele momento, pois não é

¹ Ferreira, Antonio Airton. Regulamento do imposto de renda 1999 anotado e comentado: atualizado até 30 de abril de 2009/Antonio Airton Ferreira, Luiz Martins Valero, Marcos Shigeo Takata, Juliana M. O. Ono, Victor Hugo Isoldi de Mello Castanho e Marcos Vinícius Neder de Lima. 12ª ed. São Paulo: FISCOsoft, 2009, pg. 264.

admissível que sejam compensados alegados prejuízos e bases de cálculo negativas cuja existência não tenha sido comprovada.

Em sede de impugnação, contudo, trouxeram os recorrentes aos autos cópia do livro que seria o LALUR da fiscalizada referente ao ano calendário de 2006, no qual encontram-se registrados os prejuízos e bases negativas de períodos anteriores a 2007.

A decisão recorrida, entretanto, não acatou os valores nele expressos, por lhes faltar credibilidade ou confiabilidade.

De acordo com a decisão recorrida, vários elementos permitem presumir que o livro tenha sido escriturado *a posteriori*, apenas para lastrear os argumentos de defesa.

Observou o julgador que o contribuinte dispusera de mais de um ano somente durante a fiscalização para apresentar o referido livro, no qual deveria ter escriturado trimestralmente as operações efetivadas quatro anos antes, mas que, contudo, em lugar de apresentá-lo, solicitou prorrogação de prazo para fazê-lo, solicitação esta que foi indeferida pela fiscalização, justamente em razão do longo prazo decorrido desde o início do procedimento fiscal.

Observou também que não consta a assinatura do representante da empresa nos Termos de Abertura e de Encerramento e nas Demonstrações Trimestrais do Lucro Real, o que reforçaria a presunção de que a escrituração teria sido feita *a posteriori*, pois não seria crível que o administrador não se encontrasse presente em nenhuma das ocasiões em que tenham sido realizados tais registros.

Mais importante, contudo, no entender da autoridade recorrida, é o fato de o referido livro conter nítidas inconsistências.

Neste sentido, o julgador *a quo* efetuou pesquisa nos sistemas internos da Secretaria da Receita Federal, e verificou que, na DIPJ/2005, relativa ao ano calendário de 2005, cujos excertos transcreveu em seu voto, o contribuinte declarara ter apurado os seguintes resultados positivos (lucro):

1º trimestre/2005	145.515,11
2º trimestre/2005	206.426,11
3º trimestre/2005	210.527,77
4º trimestre/2005	108.493,81
TOTAL AC 2005	670.962,80

Contudo, no LALUR do ano calendário de 2006 apresentado na impugnação, o contribuinte informou na parte B, na folha de controle dos prejuízos, um saldo inicial de prejuízos oriundos de períodos anteriores de exatos R\$ 670.962,80. Em outras palavras, o LALUR transformou em prejuízo o que era lucro. Idêntica situação ocorreu também com relação à CSLL.

De acordo a decisão recorrida, este equívoco, repetido por oito trimestres seguidos, retira de vez a segurança e veracidade da prova ofertada, sendo mais um indício de que o LALUR apresentado somente teria sido escriturado anos após os fatos.

Pois bem.

Com relação ao ano de 2005, correta a DRJ em não reconhecer a existência dos alegados prejuízos, posto que, à toda evidência, estamos diante de lucros apurados naquele ano, e não de prejuízos, e os recorrentes nada trouxeram de novo ao recurso para refutar esta cabal constatação, apenas insistindo no argumento de uma suposta e inexistente decadência.

Entretanto, com relação ao ano de 2006, não se pode concordar com a conclusão a que chegou a autoridade recorrida.

Em primeiro lugar, em que pese se possa, de fato, encontrar indícios de que o LALUR não tenha sido escriturado de forma contemporânea aos fatos, não se pode dar tal fato como certo, além do que não seria este único fato, isoladamente considerado, que retiraria do contribuinte o seu direito à compensação de eventuais prejuízos apurados. Mais importante que a escrituração deste livro de forma contemporânea ou não aos fatos, é a comprovação de sua consistência ou não com a escrituração do contribuinte, ou, em última análise, a comprovação ou não da existência de prejuízos a serem compensados, que é o que aqui se encontra em discussão.

Neste quesito, conforme dito, entendo que a comprovação da existência de prejuízos requer muito mais do que a simples apresentação de um LALUR, livro o qual, conforme deveras ressaltado na própria decisão recorrida, não está sujeito a qualquer forma de registro ou autenticação em qualquer órgão.

Contudo, foi a fiscalização quem optou por restringir a sua acusação somente à falta do livro LALUR. A fiscalização em nenhum momento solicitou qualquer documento ou elemento da escrituração do contribuinte relativa ao ano calendário de 2006, e, ao afirmar que não estava compensando qualquer prejuízo de período anterior ao fiscalizado, registrou apenas que assim estava procedendo porque o contribuinte não apresentara o LALUR.

Além disto, do que consta nos autos o contribuinte em nenhum momento manifestou que não possuía, ou que não apresentaria, o LALUR à fiscalização. Em que pese a ação fiscal tenha de fato se iniciado em 18/11/2010, o fato é que em nenhum momento, ao longo do procedimento, a fiscalização havia solicitado aquele livro, somente o fazendo, pela primeira vez, em 14/12/2011, data da ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 14, concedendo ao contribuinte o prazo de cinco dias, ao qual o contribuinte respondeu, em 20/12/2011, solicitando mais quinze dias de prazo para apresentá-lo.

Ora, ainda que o referido livro, em situações normais, devesse estar prontamente disponível à fiscalização, o fato é que a empresa em questão já encerrara suas atividades há anos, motivo pelo qual, convenhamos, não se fazia desarrazoada a solicitação do contribuinte. Contudo, a fiscalização assim não entendeu, e simplesmente indeferiu a solicitação, lavrando Termo de Constatação em 21/12/2011 (fls. 116), informando ao contribuinte que daria prosseguimento à fiscalização com os documentos disponíveis. Em 04/01/2012 lavrou os autos de infração combatidos.

Neste contexto, portanto, não se pode afirmar com certeza que o livro LALUR não existisse, e foi a fiscalização quem restringiu suas verificações, no tocante aos prejuízos de exercícios anteriores, tão somente à existência ou não daquele livro.

É evidente, por outro lado, que há de se exigir um mínimo de coerência com relação ao quanto nele registrado. Por este motivo, aliás, é que se revelou de todo improcedente o registro nele feito com relação aos supostos prejuízos fiscais e bases negativas de 2005.

O mesmo não se pode dizer, contudo, do ano de 2006. Neste ano, ao contrário do que deu a entender a decisão recorrida, não houve nenhuma transformação de lucro em prejuízo. Ao contrário, os prejuízos registrados no LALUR apresentado correspondem exatamente aos prejuízos declarados pelo contribuinte em sua DIPJ/2007, relativa ao ano calendário de 2006. O mesmo ocorre com relação à CSLL. A DIPJ em questão foi transmitida pelo contribuinte ao fisco em 13/06/2007, e não consta que tenha havido qualquer contestação fiscal ao seu conteúdo.

Portanto, devem ser reconhecidos os valores nela expressos como prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, conforme abaixo transcritos, os quais devem ser utilizados na compensação com os resultados apurados pela fiscalização no ano de 2007, em que o contribuinte foi submetido ao lucro real, sempre respeitado o limite legal para a sua compensação (30% do lucro líquido ajustado).

1º trimestre/2006	(23.417,84)
2º trimestre/2006	(38.144,75)
3º trimestre/2006	(46.155,27)
4º trimestre/2006	(1.329.263,65)
TOTAL AC 2006	(1.436.981,51)

Omissão de receitas de aplicações financeiras

Neste quesito, registre-se que, além de cabalmente comprovada pela fiscalização a omissão em questão, nenhum argumento de mérito quanto à omissão em si, ou ao valor das receitas omitidas (R\$ 1.979.047,74 em 2007 e R\$ 9.279.765,76 em 2008), foi manejado pelos recorrentes.

Apenas insurgiram-se eles quanto ao cálculo do imposto devido, arguindo ter-se equivocado a autoridade lançadora, ao fazer a multa de ofício incidir sobre o total do imposto calculado, sem levar em consideração a retenção já havida de 15% sobre aqueles rendimentos, feita pela instituição financeira. Ou seja, a multa deveria incidir somente sobre os 10% do adicional de imposto devido.

Afirmaram ainda que, no período relativo ao 2º trimestre de 2007, o autuante informou uma base tributável de R\$ 2.901.468,20, a qual não guarda nenhuma correspondência com os rendimentos decorrentes das aplicações financeiras, ainda que somados em sua integralidade.

Neste diapasão, solicitam o recálculo do crédito tributário.

Sem procedência os reclamos.

A autoridade fiscal levou em consideração no cálculo do imposto devido as retenções sofridas, o que pode ser facilmente constatado nos demonstrativos de apuração que integram os autos de infração.

Exemplificativamente, vejamos o 1º trimestre de 2007 (fls. 300). A omissão de receitas financeiras neste trimestre foi de R\$ 747.334,45. Sobre esta infração, por ser aquela sujeita à multa mais elevada no trimestre, em benefício do contribuinte foi considerada a compensação do prejuízo declarado (R\$ 50.316,92), chegando-se à base tributável R\$ 697.017,53. Mais uma vez em benefício do contribuinte, sobre esta infração foi considerado o limite de R\$ 60.000,00 sobre o qual não incide o adicional do imposto. Posteriormente, do imposto e adicional assim apurados (R\$ 104.552,62 e R\$ 63.701,75, respectivamente), foi deduzida a retenção sofrida (R\$ 112.244,39), de sorte que o total de imposto devido sobre esta infração foi de somente R\$ 56.009,98. Sobre este último valor é que incidiu a multa de ofício, conforme pode ser verificado às fls. 309 (Demonstrativo de Multas e Juros de Mora). Apenas para completar a explanação, sobre as outras infrações do trimestre, sujeitas à menor multa, foi apurado imposto e adicional devidos no total de R\$ 26.644,77, não havendo mais nenhum valor a compensar ou deduzir deste, porque já aproveitados na infração de multa mais elevada. Este valor também consta às mesmas fls. 309 citadas.

A segunda ocorrência apontada tampouco revela qualquer incorreção na autuação.

A base tributável de R\$ 2.901.468,20 citada de fato não tem nenhuma relação com os rendimentos decorrentes das aplicações financeiras.

Trata-se da soma das infrações de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada (R\$ 2.859.617,60) e de glosa de despesas (R\$ 41.850,60) lançadas naquele trimestre.

A infração de omissão de receitas de aplicações financeiras neste trimestre, sobre a qual foi considerada a compensação de prejuízos, bem como o aproveitamento das fontes retidas, é de R\$ 651.329,01.

É o que se pode verificar no Demonstrativo de Apuração de fls. 302, confirmando que o imposto foi corretamente apurado.

Pagamentos sem causa

Sustentam os recorrentes que não se trata de pagamentos sem causa, mas sim de empréstimo e devolução de empréstimos.

São duas as situações apontadas pelo fisco.

1ª situação: transferência de R\$ 36.337.374,00 em 14/10/2008 para a conta corrente 600.181-4 do banco Bradesco, de titularidade de Bruno Sebastião Gregório e/ou Suzana Pinter Gregório

De acordo com os recorrentes, já considerando os acréscimos explanatórios do recurso, ter-se-ia a seguinte situação, em síntese:

- Em momento anterior a 2005 (no ano calendário de 2004, sem especificação de data), o sócio Bruno Sebastião Gregório efetuou “alguns empréstimos” à **fiscalizada, cujo montante total importava, à época, em R\$ 7.757.547,24.**

- Em 20/05/2005, o sócio Bruno Sebastião Gregório efetuou novo empréstimo à fiscalizada, no valor de R\$ 14.617.014,08.

- Em 14/10/2008, a fiscalizada devolveu ao sócio o valor de R\$ 36.337.374,00.

Os recorrentes elaboraram planilha (fls. 736-737) para demonstrar que a somatória dos valores nominais emprestados em 2004 e 2005, e dos rendimentos financeiros sobre eles incidentes, resultaria no montante que foi objeto de devolução em 2008, com uma pequena diferença, no valor de R\$ 135.599,20.

Passamos à análise.

Na referida planilha, foi inserida uma coluna “Investidor” para identificar a origem dos valores transferidos para aplicações. No “saldo inicial” dos empréstimos, no valor de R\$ 7.757.547,24, consta como investidor “a informar”. Não há qualquer documento nos autos que comprove que o referido valor tenha sido transferido pelo sócio Bruno Sebastião Gregório à fiscalizada. De fato, os recorrentes sequer precisam as datas em que tais valores teriam ingressado na fiscalizada (“no ano calendário de 2004”), e a quantidade de operações que teriam gerado este valor (“alguns empréstimos”).

Da mesma forma ocorre com o valor de R\$ 14.617.014,08. O único documento que identifica que seria o sócio Bruno Sebastião Gregório o supridor dos recursos à fiscalizada é justamente a referida planilha produzida pelos recorrentes.

Abre-se um parênteses para mencionar os argumentos e documentos trazidos pelo representante legal dos recorrentes na semana anterior ao julgamento na sessão do mês de abril p.p. Cito-os tal como referidos pelo próprio:

a) Contrato de mútuo celebrado entre o Recorrente Bruno e a empresa Bruno Comercial e Importadora de Alimentos Ltda., em 3 de Dezembro de 1.999, no valor de R\$ 3.330.000,00 (doc. 01);

b) Contrato particular de repactuação de dívida, celebrado entre o Recorrente Bruno e a empresa Bruno Comercial e Importadora de Alimentos Ltda., em 8 de Dezembro de 2.000, do valor acima (R\$ 3.330.000,00) (doc. 02);

c) Contrato de mútuo e consolidação com dívida anterior, celebrado entre o Recorrente Bruno e a empresa Bruno Comercial e Importadora de Alimentos Ltda., em 2 de agosto de 2.002, no valor de R\$ 3.805.000,00 (doc. 03);

d) Contrato de mútuo e consolidação com dívida anterior, celebrado entre o Recorrente Bruno e a empresa Bruno Comercial e Importadora de Alimentos Ltda., em 4 de Dezembro de 2.002, no valor de RS 4.080.000,00 (doc. 04);

e) Contrato de mútuo e consolidação com dívida anterior, celebrado entre o Recorrente Bruno e a empresa Bruno Comercial e Importadora de Alimentos Ltda., em 14 de Junho de 2.005, no valor de R\$ 21.731.076,06 (doc. 05);

Conforme se verifica, os contratos referidos nas letras ‘a’ a ‘d’ foram celebrados entre 1999 e 2002, abrangendo um valor de R\$ 4.080.000,00, enquanto a informação inicialmente trazida em sede recursal seria de empréstimos da ordem de R\$ 7.757.547,24, e efetuados em 2004.

Ademais, há que se perquirir quanto à prova de que tenham efetivamente ocorrido as transferências neles mencionadas.

Com relação ao contrato de mútuo referido na letra 'a', informou o contribuinte ter juntado o seguinte:

g) Comprovante que ingressou, em 24 de Janeiro de 2.000, a importância de R\$ 3.000.000,00 na conta da pessoa jurídica, oriunda de contrato de mútuo (item a) (doc. 07);

O citado "comprovante" é na verdade a cópia do extrato bancário da fiscalizada na qual consta um ingresso de R\$ 3.000.000,00 no dia 24/01/2000. Contudo, nada informa ou esclarece quanto a quem teria sido o depositante de tal quantia.

Esta informação constaria, assim, somente do próprio contrato de mútuo celebrado entre o recorrente Bruno e a empresa Bruno Comercial e Importadora de Alimentos Ltda. Contudo, no contexto dos fatos aqui analisados, tendo em vista que a cópia do referido contrato possui apenas um carimbo de cópia autenticada em cartório datado de abril de 2014, sem qualquer outro elemento que permita sequer a comprovação da efetiva data de sua celebração, não se pode acatá-lo como elemento de comprovação da origem daquele valor.

Com relação ao valor restante para compor o montante de R\$ 4.080.000,00 citado afinal no item 'd', informou o contribuinte ter juntado o seguinte:

f) Comprovações que os recursos saíram da conta bancária dos Recorrentes e foram depositados na conta da pessoa jurídica, valores esses que constam nos contratos de mútuo descritos nos itens "a" a "d" (doc. 06), conforme relação abaixo:

DATA	VALOR
10/02/2000	R\$ 110.000,00
10/02/2000	R\$ 110.000,00
10/02/2000	R\$ 110.000,00
07/08/2002	R\$ 475.000,00
01/07/2003	R\$ 40.000,00
19/08/2003	R\$ 25.000,00
17/09/2003	R\$ 30.000,00
21/11/2003	R\$ 20.000,00
15/03/2004	R\$ 40.000,00
28/04/2004	R\$ 30.000,00
26/05/2004	R\$ 30.000,00
01/07/2004	R\$ 20.000,00
06/07/2004	R\$ 20.000,00
12/11/2004	R\$ 20.000,00
TOTAL	R\$ 1.080.000,00

Nos casos acima listados, há efetiva comprovação, por meio dos extratos bancários ora trazidos pelos recorrentes, de que os valores acima citados migraram, nas referidas datas, das contas correntes dos sócios para a conta corrente da fiscalizada.

Contudo, para que se acatasse os mesmos como a comprovação (parcial no caso) da efetiva realização de empréstimos pelos sócios para a empresa fiscalizada, e da conexão deste montante para com o valor de R\$ 36.337.374,00, que foi pago ao sócio em 14/10/2008, em alegada devolução de empréstimo, necessário seria ultrapassar diversos obstáculos em matéria de prova:

- em primeiro lugar, o fato de que, uma vez mais, as cópias dos referidos contratos não permitem a comprovação da efetiva data de sua celebração;

- em segundo, tendo em vista a total ausência de qualquer instrumento de controle e pagamento dos valores alegadamente mutuados, não há como saber se os valores já não teriam sido objeto de devolução em outro momento;

- em terceiro, não se pode olvidar ainda que, conforme os próprios recorrentes reconhecem, a empresa em nenhum momento registrou contabilmente nem os supostos mútuos (no passivo), nem a contrapartida destes, em conta de ativo (investimentos);

- por fim, a evidente incompatibilidade deste valor com o montante devolvido, em vista de ser o total de R\$ 1.080.000,00 a única parcela com relação à qual foi ao menos comprovado que os recursos seriam oriundos das contas correntes dos sócios.

A cópia do contrato de mútuo referido na letra 'e' é a única que ostenta carimbo de autenticação que confirmaria a data de sua celebração (contrato datado de 14/05/2005, e carimbo de reconhecimento de firma datado de 28/05/2005).

Este contrato consolida a dívida da fiscalizada para com os sócios em R\$ 7.114.061,98 em 31 de dezembro de 2004 (ante o valor de R\$ 7.757.547,24 que fora mencionado no recurso) e informa a realização de novo empréstimo, no valor de R\$ 14.617.014,08, passando a dívida, portanto ao valor de R\$ 21.731.076,06.

Com relação a este novo empréstimo, informa o representante legal dos recorrentes em sua derradeira manifestação apresentada:

No que pertine ao ingresso da quantia de R\$ 14.617.014,08, na conta da pessoa jurídica, oriunda do contrato de mútuo referido no item e, o comprovante já se encontra acostado aos autos à fl. 113.

Com algum esforço, percebe-se que o recorrente faz menção ao documento de fls. 473, que corresponde às fls. 113 da sua impugnação.

Contudo, ali se encontra tão somente o extrato bancário da fiscalizada, indicando o ingresso daquele valor na data de 20/06/2005. Contudo, não há nos autos qualquer esclarecimento acerca da origem do referido valor. Conforme antes referido, até então o único "documento" que identificava que seria o sócio Bruno Sebastião Gregório o supridor dos recursos à fiscalizada era justamente a planilha de fls. 736-737 produzida pelos recorrentes, à qual veio ora juntar-se o contrato de mútuo celebrado entre ambos.

Entretanto, não há como atribuir a esses elementos valor probante suficiente para respaldar o quanto alegado, pois trata-se apenas de documento produzido unilateralmente pelos interessados, sem respaldo em documentação de outra fonte.

É de grande relevância, neste aspecto, observar que os extratos bancários das contas correntes dos sócios, que foram juntados aos autos por ocasião do recurso, abrangendo todo o período que vai de dez/2004 a jan/2012, não demonstram ter havido qualquer movimentação em montante minimamente próximo do citado valor!

Ao trazer aos autos esses extratos bancários dos sócios, aduziu ainda a defesa, no recurso, o seguinte (grifos no original):

“Outra prova importante se traduz nos **extratos das contas correntes das pessoas físicas de Bruno Sebastião Gregório e Suzana Pinter Gregório**, do período compreendido entre Dezembro de 2.004 e Janeiro de 2.012, apenas agora juntados aos autos (**documento 05**), em razão da dificuldade quanto à sua obtenção, em momento precedente, junto à instituição financeira.

Referidos extratos estão a **revelar que não houve**, no período, **qualquer ingresso de numerário na conta corrente de Bruno e Suzana oriundo da empresa Bruno Comercial**, de modo a reforçar o argumento de que a **devolução dos empréstimos foi realizada de uma única vez**, apenas e tão somente em 14/10/2008.”

Ora, a transferência de R\$ 36.337.374,00 em uma única data (14/10/2008) à conta corrente dos sócios sempre foi inconteste, o que faltava demonstrar é que tal transferência seria relativa à devolução de um empréstimo anteriormente feito.

E, neste sentido, os referidos extratos em nada auxiliam a comprovar que algum desses sócios tenha sido o responsável pela transferência do valor de R\$ 14.617.014,08 em 20/05/2005 à fiscalizada, antes pelo contrário. Conforme dito, não há nesses extratos nenhum lançamento sequer próximo de tal valor.

Desta forma, no contexto da autuação, e dos fatos aqui narrados, e mais uma vez destacando-se a completa ausência de registros contábeis na fiscalizada com relação a estes supostos empréstimos que teriam sido efetuados pelo sócio, é de se concluir não haver nenhuma efetiva comprovação de que os valores de R\$ 7.757.547,24 e R\$ 14.617.014,08 tenham sido de fato emprestados à fiscalizada, nem tampouco de que o mutuante/supridor desses recursos seria um dos seus sócios, e, por conseguinte, tampouco há provas de que o valor de R\$ 36.337.374,00, incontestemente pago aos sócios em 14/10/2008, seria referente a alguma espécie de devolução de recursos anteriormente emprestados.

Concluo, portanto, estar correta a imputação fiscal, ao considerar o referido valor como um pagamento sem causa efetuado aos sócios.

A exigência do imposto de renda na fonte tem seu fundamento no art. 61, da Lei nº 8.981/1995, que possui a seguinte redação:

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

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não

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

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

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

Aduzem os recorrentes que a tributação pelo lucro presumido, regime ao qual estava submetida a fiscalizada em 2008, não admite a hipótese de pagamento sem causa.

Sem procedência o argumento.

A exigência é de imposto de renda na fonte, e aplica-se a qualquer pessoa jurídica que efetue um pagamento nestas condições. A lei não faz qualquer distinção com relação ao regime de apuração a que esteja submetida a fonte pagadora.

É fato que os pagamentos sem causa, sob certas circunstâncias, também são indedutíveis da apuração do lucro real, mas esta exigência tem seu fundamento em outro dispositivo legal, o art. 2º da Lei nº 3.470, de 1958, que se encontra reproduzido no art. 304 do RIR/99, com o seguinte teor:

“Art. 304. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei nº 3.470, de 1958, art. 2º).”

Não é esta a exigência que está em foco, entretanto, porque sequer formulada, uma vez que a empresa estava submetida ao lucro presumido no ano calendário do referido pagamento.

A exigência do imposto de renda na fonte, contudo, é independente da forma de tributação da pessoa jurídica pagadora, e tem seu fundamento legal em outro dispositivo, conforme já acima transcrito.

2ª situação: transferência de R\$ 2.500.000,00 em 21/03/2007 para a empresa Brumar Comercial e Importadora de Alimentos Ltda

De acordo com as alegações recursais, ter-se-ia a seguinte situação, em síntese:

- Em 21/03/2007, a contribuinte transferiu R\$ 2.500.000,00 para a empresa BRUMAR a título de empréstimo;
- Referido valor foi devolvido à contribuinte em três datas: (i) em 17/04/2007, no valor de R\$ 1.003.800,00; (ii) em 24/04/2007, no valor de R\$ 752.850,00; e (iii) em 02/05/2007, no valor de R\$ 1.003.800,00.

Contudo, conforme já analisado no item referente aos depósitos bancários de origem não identificada, abrangendo os três valores acima citados que teriam sido “devolvidos” à fiscalizada, os recorrentes não lograram comprovar adequadamente suas alegações. Só o que se sabe, de concreto, é que a contribuinte efetivamente transferiu R\$ 2.500.000,00 para a empresa BRUMAR naquela data, mas não há certeza quanto à efetiva natureza da operação subjacente àquela transferência.

Somente por ocasião da derradeira manifestação dos recorrentes, na semana anterior ao julgamento no mês de abril de 2014, é que foram trazidas cópias de dois contratos de mútuo visando a respaldar as suas alegações. Cito-os tal como referidos pelo próprio:

h) Contrato de mútuo, no valor de R\$ 2.500.000,00, celebrado entre as empresas Bruno Comercial e Importadora de Alimentos Ltda. e Brumar Comercial e Importadora de Alimentos Ltda., em 21 de março de 2.007 (doc. 08); e

i) Instrumento de novação ao contrato de mútuo e outras avenças, celebrado entre as empresas Bruno Comercial e Importadora de Alimentos Ltda. e Brumar Comercial e Importadora de Alimentos Ltda., 15 de abril de 2.007 (doc. 09).

Os motivos para a não aceitação de tais documentos como comprovação da efetivação do alegado mútuo são os seguintes:

- as cópias dos referidos contratos não permitem a comprovação da efetiva data de sua celebração, uma vez que possuem apenas carimbos de cópia autenticada em cartório datados de abril de 2014;

- em nenhum momento ao longo do procedimento fiscal foi apresentado qualquer instrumento de controle e pagamento dos valores alegadamente mutuados, e os próprios recorrentes reconhecem que a empresa em nenhum momento efetuou qualquer registro contábil relativo a esses mútuos;

- não há comprovação de que os valores posteriormente ingressados nas contas bancárias da fiscalizada, cuja soma totaliza R\$ 2.760.450,00, refiram-se à devolução do suposto empréstimo, pois não há identificação do depositante nos documentos bancários;

- se a diferença entre os valores alegadamente emprestados e posteriormente devolvidos correspondem de fato aos juros auferidos pelo empréstimo, de se destacar que tampouco foram esses juros oferecidos à tributação.

Resta concluir, portanto, que, muito embora esteja identificado o beneficiário do pagamento ora questionado (a empresa BRUMAR), não foi feita a efetiva comprovação da causa deste pagamento. Neste sentido, conforme aqui já referido no tópico relativo à omissão de receitas pelos depósitos bancários de origem não comprovada, poderiam também os recorrentes terem trazido aos autos, se o caso, provas da efetiva contabilização desses mútuos na outra ponta (da mutuária, a empresa BRUMAR), uma vez que, em face da identidade do sócio Bruno em ambas as empresas, não se vislumbraria maiores dificuldades na obtenção dessa prova, acaso existisse.

O protesto da recorrente, no sentido de que não caberia à autoridade recorrida questionar o percentual dos juros incidentes sobre o suposto empréstimo em questão, embora noutro contexto pudesse fazer algum sentido, no contexto dos autos resta completamente carente de sentido, uma vez que, conforme referido, não há comprovação alguma de que se

trate de empréstimo e, ademais, os supostos juros auferidos tampouco foram oferecidos à tributação pela fiscalizada.

Argumentam ainda os recorrentes a impossibilidade de se caracterizar omissão de receita e presunção de pagamento sem causa sobre um mesmo fato jurídico.

Sem procedência o argumento.

Em primeiro lugar, há que se dizer que não há qualquer restrição na lei quanto à possibilidade de lançamento de mais de um tributo sobre o mesmo fato. Antes ao contrário, trata-se de situação normal e corriqueira na legislação tributária aquela em que uma mesma ocorrência dá ensejo à exigência de diversos tributos, onde o valor daquela única ocorrência passa a compor a base de cálculo de cada um daqueles tributos na forma prescrita por lei. A isto costuma-se denominar de “lançamentos reflexos ou decorrentes”.

Mais importante ainda, contudo, é ressaltar que não se trata de um mesmo fato jurídico, pois não houve qualquer comprovação, por parte da recorrente, de eventual ligação entre os valores tomados como omissão de receitas, e o valor considerado como pagamento sem causa. Portanto, à míngua de tal comprovação, trata-se, *a priori*, de dois fatos jurídicos não relacionados, cada qual sujeito à sua tributação específica prevista em lei.

Tivesse a recorrente efetivamente provado tratar-se de empréstimo (e sua posterior devolução, com juros), de fato tal comprovação teria surtido dois efeitos: (i) não mais subsistiria a acusação de pagamento sem causa; e (ii) a omissão de receita, neste caso, limitar-se-ia apenas à parcela dos juros não oferecidos à tributação.

Mas a recorrente, conforme já referido, não logrou comprovar as suas alegações. Neste contexto, nenhum reparo há de se fazer à autuação fiscal.

Despesas Operacionais não necessárias

A fiscalização glosou diversas despesas por considerá-las desnecessárias à atividade da recorrente, ao amparo da norma geral de dedutibilidade das despesas contida no art. 299 do RIR/99.

Os recorrentes contestam, arguindo, em síntese: (i) não ter feito o fisco prova de que as despesas glosadas seriam desnecessárias; (ii) que as despesas glosadas estão comprovadas por documentos hábeis e idôneos; (iii) que despesas de assistência médica, serviços, IPTU, impostos e taxas, despesas legais e judiciais, água, telefone, tarifas bancárias, etc, são dedutíveis do lucro real; (iv) que o fato de estar com as atividades comerciais encerradas não impede a empresa de ter despesas; (v) que a glosa de despesas por desnecessidade (art. 299 do RIR/99) não é aplicável à CSLL.

Neste item assiste razão aos recorrentes.

O fisco afirma que intimou e reintimou a empresa a esclarecer/comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, as despesas lançadas na escrituração e informadas na DIPJ 2008, referente ao ano calendário 2007. Afirmar também que o contribuinte apresentou cópias dos documentos que serviram de base para a referida DIPJ, e que glosou apenas aquelas

que não atendiam aos requisitos do art. 299, elaborando o demonstrativo de fls. 284, inserido no contexto do próprio relatório fiscal.

Ocorre que o fisco não juntou aos autos um único documento relativo às despesas glosadas. Limitou-se a afirmar que os documentos apresentados na fase investigativa *“não comprovam, de forma inequívoca, a necessidade de tais despesas para o exercício das atividades operacionais da empresa, ainda mais diante da afirmação do próprio contribuinte de que a empresa estava com suas atividades encerradas e sem movimento.”*

E seguiu a acusação nos seguintes termos, *verbis*:

“A título de exemplo citamos os seguintes pagamentos: Cartão de Crédito, Despesas de Multas de Trânsito, Despesas com Pedágio, Tv por assinatura, condomínio, IPTU, dentre outros, despesas essas que não atendem aos requisitos da necessidade (uma vez que a empresa estava inativa) e, em muitos casos, sequer podem relacionar-se diretamente ao contribuinte, já que não foram apresentados os contratos, notas fiscais originais e demais documentos que pudessem justificar os pagamentos efetuados. Como exemplo citamos as despesas relativas ao imóvel (condomínio, IPTU): considerando que a empresa ocupava parte do imóvel localizado na Alameda Amazonas, 662, 2o andar, não foi demonstrado qualquer tipo de rateio destas despesas com os demais locatários/proprietários, bem como não foi comprovada a necessidade de a empresa realizar tais pagamentos.”

Ora, o fisco simplesmente não fez adequadamente a sua parte. Alguém poderia argumentar no sentido de tratar-se mesmo de cerceamento do direito de defesa dos recorrentes, ante a impossibilidade de eles se defenderem adequadamente da imputação fiscal, haja vista a sua vagueza e indeterminação. Neste caso, haver-se-ia então de recorrer ao § 3º do art. 59 do Decreto 70.235/72 – PAF, que possui a seguinte redação, *verbis*:

“§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

Entendo, contudo, tratar-se de inépcia da acusação fiscal, pelo que não há necessidade de se superar eventual nulidade. Acusação que se faz sem provas simplesmente não tem condições de subsistir.

Conforme visto, não há sequer condições de saber quais foram exatamente as despesas cuja comprovação não foi apresentada, e quais foram aquelas para as quais a fiscalização considerou que, apesar de apresentados os documentos, estes não teriam sido aptos a comprovar a necessidade das despesas. Aliás, a julgar pelo citado demonstrativo de fls. 284, que refere apenas o nome da despesa ou conta de despesa, e o valor glosado, não se verifica, *a priori*, nada de extraordinário ou que denote não estarem aquelas despesas relacionadas à atividade, e o mero fato de estar a empresa com suas atividades comerciais encerradas não significa que a empresa não possa incorrer em despesas operacionais legítimas.

Portanto, ante a inépcia da acusação fiscal neste aspecto, devem ser cancelados os correspondentes lançamentos de glosa de despesas operacionais do ano de 2007.

Os recorrentes contestam a multa qualificada aplicada, arguindo, em síntese: (i) o agravamento da penalidade é penoso e desarrazoado; (ii) o fundamento para o agravamento é genérico; (iii) o contribuinte pautou-se pela boa fé, apresentando, durante o procedimento fiscal, documentos e extratos bancários utilizados na autuação; (iv) não houve demonstração inequívoca, pelo fisco, do evidente intuito de fraude.

Inicialmente, cumpre observar que o julgador administrativo não pode afastar a aplicação de penalidade expressamente prevista em lei sob fundamento de abusividade ou de irrazoabilidade do seu percentual. E que a apresentação de documentos à fiscalização encontra-se dentro do contexto de cooperação com a fiscalização que deve pautar a ação de todos os contribuintes, quer pessoas físicas ou jurídicas, não sendo elemento de descaracterização, por si só, da prática de atos caracterizados como fraude, sonegação ou conluio, os quais atraem para as infrações praticadas a imposição da multa qualificada.

Por outro lado, a lei exige, para a qualificação da multa de ofício, a presença do dolo, e é certo que incumbe ao fisco a demonstração do intuito de fraude, ainda que esta demonstração seja feita, como normalmente o é, com base em um conjunto de indícios sérios, graves e convergentes. E isto se dá porque é cediço que o elemento subjetivo *dolo* não há de ser extraído da mente do seu autor, mas sim das circunstâncias que envolvem os fatos a serem analisados.

Cabe relembrar que a penalidade em percentual duplicado (150%) foi imposta apenas às infrações de omissão de receitas de aplicações financeiras e de pagamentos sem causa.

Com relação à omissão de receitas, há no caso circunstâncias que nitidamente afastam a possibilidade de tratar-se de mera declaração inexata.

A empresa apresentou a DIPJ relativa ao ano calendário 2007 sem a informação de qualquer receita auferida. Contudo, informou todas as despesas incorridas no ano calendário, trimestre a trimestre, inclusive com a informação relativa a *despesas financeiras* incorridas. Contudo, paradoxalmente, deixou de registrar justamente as receitas financeiras auferidas no mesmo ano, as quais perfaziam um valor (R\$ 1.979.047,74) mais de oito vezes superior ao total das despesas registradas em todo o ano (R\$ 239.053,71), num período em que estava submetida ao lucro real.

Intimada e reintimada a respeito da questão, respondeu a empresa que não informara ao fisco os rendimentos de aplicações financeiras auferidas por “*não ter recebido da entidade financeira o respectivo informe de rendimentos*”.

Semelhante comportamento verificou-se no ano de 2008. Neste ano, o valor das receitas omitidas atingiu o montante de R\$ 9.279.765,76, contudo, a declaração apresentada pela empresa, ora na modalidade do lucro presumido, apresentou-se inteiramente zerada, como se nenhuma movimentação tivesse ocorrido no referido ano.

A jurisprudência do CARF é remansosa no sentido de que a conduta reiterada de apresentar declarações zeradas ou com valores significativamente inferiores aos reais caracteriza o inequívoco intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da Fazenda, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou da sua natureza ou circunstâncias materiais, o que caracteriza a sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64.

A título exemplificativo, os seguintes precedentes:

Acórdão 9101-00.362, relatora Karem Jureidini Dias, sessão de 01/10/2009:

“MULTA QUALIFICADA DE 150%. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9430/96, vigente à época. O fato de o contribuinte ter apresentado ao fisco federal, de forma reiterada, declaração com valores significativamente menores do que o apurado a partir de documentação obtida junto ao fisco estadual, bem como ter omitido receitas para se manter no regime do SIMPLES, legitima a aplicação da multa qualificada.”

Acórdão 9101-00.417, relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, sessão de 03/11/2009:

“MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.”

Acórdão CSRF/01-05.739, relator Marcos Vinícius Neder de Lima:

“QUALIFICAÇÃO DE MULTA — INTUITO DOLOSO — PRÁTICA REITERADA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO À FAZENDA FEDERAL COM VALORES INFERIORES AOS ESCRITURADOS NOS LIVROS - A reiteração da entrega de declaração em valor significativamente inferior ao constante em seus livros fiscais por longo período caracteriza o intuito doloso e autoriza a qualificação da multa.”

Acórdão 101-96.908, relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho:

“MULTA QUALIFICADA DE 150% — CONDUTA FRAUDULENTA - A prática reiterada da contribuinte, por sucessivos exercícios, em omitir receitas, mediante declaração falsa de inatividade, e em declarar de maneira significativamente reduzida a receita auferida, caracterizam sua intenção fraudulenta e, por conseguinte, justificam a aplicação da multa qualificada de 150%.”

Acórdão 101-96.703, relatora Sandra Maria Faroni:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

Acórdão CSRF 9101-00.140, relator Antonio Carlos Guidoni Filho:

“MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA. Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.”

Acórdão CSRF/01-05.810, relator José Clóvis Alves:

“MULTA QUALIFICADA — CONDUTA CONTINUADA — A escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real, provada nos

autos, demonstra a intenção, de impedir ou retardar, parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária e enquadra-se perfeitamente na norma hipotética contida do artigo 71 da Lei 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada.”

No caso dos pagamentos sem causa, também há circunstâncias que afastam a possibilidade de tratar-se de meros equívocos, passíveis de aplicação da multa simples de 75%.

A própria empresa reconhece que deixou de exercer qualquer atividade comercial ainda em 2006. Como se viu, declarou apenas ter incorrido em despesas, e nenhuma receita, durante os anos de 2007 e 2008. Não informou ao fisco tampouco a existência das aplicações financeiras cujos montantes possibilitaram o auferimento das receitas financeiras omitidas. Para se ter uma idéia, o ativo total informado, relativo ao ano de 2007, era de R\$ 83.722,25 (do qual a conta “Bancos” representava R\$ 311,73). Para um capital social informado de R\$ 2.000.000,00, a empresa apresentava prejuízos acumulados no balanço de R\$ 2.269.922,81.

Ao encerrar formalmente a empresa em 2008 (distrato social datado de 27/11/2008), informou a empresa apenas o recebimento, pelos sócios, dos seus respectivos haveres, nas importâncias de R\$1.800.000,00 para o sócio BRUNO SEBASTIÃO GREGÓRIO, e de R\$ 200.000,00 para a sócia SUZANA PINTER GREGORIO.

Entretanto, o fisco demonstrou que pouco mais de um mês antes do referido distrato a empresa repassara aos sócios o valor de R\$ 36.337.734,00. Ora, dada a magnitude do referido pagamento, frente à situação de inatividade comercial expressamente reconhecida, e de atividade financeira claramente omitida, não há como admitir-se a hipótese de simples equívoco ou esquecimento.

Neste caso, o pagamento em questão tampouco foi registrado contabilmente, assim como já não haviam sido registradas as próprias aplicações que deram origem a este pagamento, e muito menos as receitas auferidas com aquelas aplicações, o que reforça a intenção de ocultar do fisco a ocorrência de fatos geradores de tributos.

Com relação ao outro pagamento efetuado, em benefício da empresa BRUMAR, também ocorrido em momento em que a empresa alegadamente já nenhuma operação comercial teria, o mesmo tampouco foi objeto de qualquer registro contábil, uma vez mais claramente demonstrando a intenção de ocultar do fisco a sua ocorrência.

Em face do acima exposto, plenamente justificada a imposição da multa qualificada, no percentual de 150%, às infrações em questão.

E, para finalizar, retornando à questão da responsabilidade tributária imputada aos sócios, uma vez mantida a multa qualificada, absolutamente correta também a imputação de responsabilidade tributária solidária com base no art. 135 do CTN, que possui a seguinte dicção:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

1 - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

De fato, no âmbito de aplicação do referido dispositivo legal para fins de imputação de responsabilidade tributária, cediço que não é qualquer infração à lei que ensejará a co-responsabilidade dos administradores, sendo necessário provar que estes agiram dolosamente, praticando ato ilícito com fraude ou com excesso de poderes, nos termos da jurisprudência do STJ já citada.

Foi exatamente o caso dos autos, em que os sócios BRUNO SEBASTIÃO GREGÓRIO, e SUZANA PINTER GREGÓRIO, comprovadamente os administradores da sociedade até o momento de sua dissolução, conforme já ressaltado, deixaram de recolher aos cofres públicos elevados valores de tributos, mediante a prática de atos com o evidente intuito de fraude. Ao contrário do que alegaram os recorrentes, não se trata de mero inadimplemento.

Na literalidade do art. 135 acima transcrito, poder-se-ia inferir que a responsabilidade nele tratada seria exclusivamente pessoal, recaindo o ônus tributário integral e unicamente sobre as pessoas nele arroladas, em substituição ao contribuinte original. Entretanto, a doutrina e a jurisprudência vêm apresentando entendimentos diversos sobre a melhor interpretação do dispositivo, dividindo-se basicamente em três correntes de pensamento: os que entendem ser esta responsabilidade solidária, os que a entendem ser subsidiária, e os que a entendem ser exclusivamente pessoal.

A PGFN manifestou-se sobre esta questão no Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, de forma bastante abrangente e correta, a meu modo de ver.

Considerando-se que as normas de responsabilidade tributária constituem uma garantia especial do crédito tributário, não faz sentido interpretar o Código Tributário Nacional de modo a dotar essa espécie de crédito de garantia menor do que a que é concedida aos créditos comuns da empresa para com terceiros. Assim, se o Código Civil, no seu art. 1.016, estabeleceu que os administradores respondem solidariamente com a pessoa jurídica pelos atos ilícitos que cometerem, não é possível aceitar que, se o ato ilícito for cometido contra a Administração Tributária, a responsabilidade desse administrador: (i) fique condicionada à ausência de bens da sociedade (responsabilidade subsidiária); (ii) conduza à desoneração da pessoa jurídica por aquele ilícito (responsabilidade exclusivamente pessoal).

Prevalece, portanto, o entendimento de que a responsabilidade ali tratada é solidária, conforme exposto pela PGFN no seguinte excerto do referido Parecer, *verbis*:

“Se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN fosse a condição de sócio, faria sentido a tese da responsabilidade subsidiária. Deveras, se o terceiro respondesse por ser sócio, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém, não responde por ser sócio, mas porque, na condição de administrador, pratica ato ilícito, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo que, primeiro, responda a sociedade para, só em caso de sua insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude.

infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são “pessoalmente responsáveis” os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.”

Ademais, a jurisprudência do STJ também vem-se consolidando neste sentido (da responsabilidade solidária), consoante se pode verificar naquele mesmo multicitado precedente.

Conclusão

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos, efetuados em razão dos mesmos fatos, o decidido com relação ao lançamento do IRPJ, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Pelo exposto, rejeito as preliminares, indefiro o pedido para a realização de diligência ou perícia, e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos relativos à glosa de despesas operacionais, bem como para reconhecer o direito à compensação, respeitados os limites legais, dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL apurados no ano calendário de 2006.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Pede-se vênua ao ilustre Conselheiro Relator para discordar de suas conclusões quanto à majoração do percentual da multa de ofício sobre a exigência relativa ao imposto de renda na fonte decorrente de pagamento sem causa identificada, com fundamento no art. 61, da Lei nº 8.981/1995 acima citado.

Segundo o ilustre Relator, a qualificação da multa de ofício estaria justificada pelo fato de os vultosos pagamentos realizados em favor dos sócios da Contribuinte não terem sido por ela tempestivamente contabilizados, o que afastaria a possibilidade de ter havido mero erro do contribuinte na apuração dos tributos por ela devidos.

Em que pese a motivação supra, a ausência de contabilização dos pagamentos realizados pela Contribuinte aos sócios não pode justificar a qualificação da multa de ofício nos lançamentos de IRRFonte de que trata o art. 61 da Lei n. 8.981/95, pois tal circunstância é inerente ao próprio fundamento da exigência, que versa sobre a ocultação da causa ou do beneficiário do pagamento pelo contribuinte. Estivessem adequadamente contabilizadas as importâncias, e demonstrada a respectiva causa, não haveria que se falar na exigência de IRRFonte, ao menos na modalidade em que foi lançada.

O IRRFonte lançado contra a Contribuinte é tributo que não se confunde com o eventual IRRFonte que seria por ela devido na hipótese de pagamento de rendimentos tributáveis a terceiros, no caso a seus sócios. O primeiro, previsto na Lei n. 8.981/95, é tributo cujo contribuinte é a própria fonte pagadora e os valores arrecadados não podem ser aproveitados (como antecipação do tributo eventualmente devido pela fonte recebedora) em caso de ulterior identificação da causa ou beneficiário dos valores pagos. Já o segundo, previsto na Lei n. 7.713/88 e outras leis esparsas, é, via de regra, mera antecipação do tributo devido pelo beneficiário dos recursos e, também via de regra, sequer pode ser exigido da fonte pagadora após a entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário no exercício seguinte ao do respectivo pagamento. O primeiro tem alíquota real superior a 50% dos valores pagos (em virtude do Gross up da base de cálculo, na forma do art. 61, § 3º da Lei n. 8.981/95), enquanto o segundo têm alíquotas bastante inferiores, de acordo com a natureza do rendimento pago.

A realização de pagamento sem a identificação da respectiva causa ou de seu beneficiário pelo contribuinte, ainda que ausente a contabilização respectiva, não se amolda às condutas previstas no art. 71 a 73 da Lei n. 4.506/64. O IRRFonte eventualmente ocultado pela não identificação da causa ou do beneficiário do pagamento não se confunde com o IRRFonte lançado, conforme mencionado no parágrafo anterior.

Não é legítimo justificar a qualificação da multa de ofício (sobre o IRRFonte do art. 61 da Lei n. 8.981/95) com base na alegação de que a Contribuinte pretendeu ocultar do Fisco o conhecimento a respeito do pagamento realizado aos seus sócios, mediante a não declaração e/ou não escrituração dos pagamentos em referência. No limite, fossem tributáveis os rendimentos respectivos, o pagamento realizado implicaria à Contribuinte fato gerador de IRRFonte na modalidade “antecipação”. Esse foi o tributo ocultado, mas não lançado no caso.

Processo nº 13896.720016/2012-99
Acórdão n.º **1102-001.101**

S1-C1T2
Fl. 40

A conduta da Contribuinte tem consequência jurídica própria, que é a exigência do IRRFonte em alíquota majorada, na modalidade em que lançado.

Por tais fundamentos, orienta-se voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário nessa parte, para reduzir o percentual da multa de ofício ao patamar regular de 75% (setenta e cinco por cento).

Documento assinado digitalmente.

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO – Redator designado