



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.720877/2011-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.373 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2021
Recorrente SCHMITZ AGROINDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF.

Eventuais questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

É incabível o reconhecimento do cerceamento do direito de defesa quando, da leitura do Termo de Verificação Fiscal, constata-se que estão explicitados de modo claro e preciso os fundamentos e conclusões que justificaram o lançamento, bem como, constam dos autos os documentos em que foram coletadas os valores utilizados como base de cálculo, acompanhados dos anexos que demonstram a memória de cálculo das bases lançadas nos Auto de Infração.

TRIBUTOS NÃO CUMULATIVOS. APROVEITAMENTO DE EVENTUAIS CRÉDITOS. ÔNUS.

Nos chamados tributos não-cumulativos, a compensação de créditos porventura existentes é um ônus do sujeito passivo. A eventual ausência do aproveitamento dos créditos não implica necessariamente adoção do método da cumulatividade.

SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA.

A razão para a conta caixa apresentar saldo credor é a falta do registro de algum ingresso de recurso. Nesse caso, presume-se que o sujeito passivo deixou de registrar receitas (omissão de receita), cabendo a ele a prova em contrário.

GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO.

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) Quanto ao principal objeto de lançamento: por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo o lançamento; b) Quanto à qualificadora aplicada à multa de ofício no percentual de 150%: por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Lucas Esteves Borges e Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, que votavam pela redução da multa ao percentual de 75%; c) Quanto à concomitância da multa de ofício com a multa isolada: por determinação do 19-E da Lei no. 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei no. 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Voluntário, para excluir a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (Relator), Giovana Pereira de Paiva Leite, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que negavam provimento ao Recurso. Designado para redigir o Voto Vencedor, quanto à concomitância, o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Jose Eduardo Dornelas Souza – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Marcelo Jose Luz de Macedo, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocado(a)), Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Bianca Felicia Rothschild.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão da DRJ que julgou procedente em parte Impugnação que pleiteava o cancelamento de auto de infração que cobrava Imposto de Renda (IRPJ), multa isolada por falta de recolhimento de estimativas sobre as receitas omitidas de IRPJ, tributação reflexa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), multa isolada

de estimativa de CSLL, tributação reflexa de Contribuição para o PIS/Pasep (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), multa de ofício (150%) e juros de mora, perfazendo, na data da consolidação, um total de R\$ 1.480.302,28, tendo como infração saldo credor de caixa nos períodos 2007 e 2008. Por bem resumir o litígio peço vênia para reproduzir o relatório da decisão de primeira instância (e-fls. 776 e ss):

Cuida-se de impugnação, apresentada pelo interessado, no dia 06/07/2011, fls. 613 a 647, com o fito de ver desconstituídos Autos de Infração (AI), fls. 538 a 582, cientificados via postal no dia 06/06/2011, conforme Aviso de Recebimento (AR), fls. 610, através dos quais foram lançados créditos tributários relativos ao Imposto de Renda (IRPJ), no valor original de R\$ 61.618,35; à multa isolada de estimativa de IRPJ, no valor de R\$ 616.264,14; à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor original de R\$ 22.182,61; à multa isolada de estimativa de CSLL, no valor de R\$ 411.913,26; à Contribuição para o PIS/Pasep (PIS), no valor original de R\$ 13.345,66; e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor original de R\$ 61.471,19, aos quais se somam multa de ofício e juros de mora, perfazendo, na data da consolidação, um total de R\$ 1.480.302,28.

O Auditor-Fiscal responsável pelo lançamento descreveu no Termo de Verificação Fiscal, fls. 594 a 604, os fatos ocorridos no curso da fiscalização que convenceram no da existência da obrigação tributária, que transcrevemos no pertinente:

2.2 Saldo credor de caixa

Examinando-se a escrituração da conta analítica 10102 Caixa Moeda Nacional no Livro Razão, às fls. 285/305, observa-se que diversos lançamentos efetuados a título de suprimento de numerário referem-se, na verdade, a cheques compensados e empréstimos não comprovados.

As operações revelaram-se fictícias, conforme demonstrado adiante, e permitiram dissimular pagamentos diversos, em alguns casos, destinados a fornecedores.

[...]

Nesse sentido, a matéria tributável constituiu-se dos saldos credores encontrados na conta representativa do caixa, após os ajustes a crédito dos valores debitados de forma irregular, repercutindo na tributação do PIS, COFINS e CSLL, por força do disposto na Lei nº 10.637/2002, arts. 10, 20, 30, 40, Lei nº 10.833/2003, arts. 10, 20, 30, 50, e Lei nº 7.689/88, art. 2º.

2.2.1 Cheques compensados

Os extratos de movimentação bancária do Banco do Brasil, à fl. 92, Banco RealABN, às fls. 93109, Blucredi, às fls. 110121, Bradesco, às fls. 122192, e Besc, às fls. 193/244, revelam que alguns cheques não foram sacados e, por óbvio, não foram destinados ao suprimento de caixa, conforme indicado no Livro Razão conta 10102 Caixa Moeda Nacional.

O espelho de cheques do Besc, às fls. 276/278, o espelho de cheques do Bradesco, às fls. 280/281, e o espelho de cheques do RealABN, às fls. 283/284, demonstram que alguns desses cheques foram destinados a fornecedores. O transferência eletrônica para o sócio Charles Schmitz, à fl. 279, e o DOC para conta do sócio Olegário Schmitz, à fl. 282, denunciam o caráter ficcional dos suprimentos de caixa que não identificam o cheque sacado quando creditados à contas bancárias do atuado.

Face ao exposto, os lançamentos foram revertidos a crédito da conta suprida, para fins de recomposição do caixa e verificação de saldos credores.

2.2.2 Empréstimos

Tendo sido instado, pelo Termo de Intimação de 26/04/2011 (item 8), às fls. 266/271, a comprovar as operações de empréstimos utilizados para suprimento de numerário da conta 10102 Caixa Moeda Nacional, por meio de empréstimos relacionados na Tabela 1 abaixo, o contribuinte não apresentou qualquer documento, limitando-se a informar, na carta de 12/05/2011, às fls. 274/275, que os lançamentos se referem a empréstimos com os sócios.

[...]

As operações foram revertidas a crédito da conta suprida, para fins de recomposição do caixa e verificação de saldos credores.

2.2.3 Recomposição do Caixa Com os ajustes efetuados na conta 10102 Caixa Moeda Nacional em função dos lançamentos fictícios a título de suprimento de caixa por meio de saques em conta corrente e empréstimos, o Demonstrativo de Recomposição do Caixa, às fls. 312/330, indicou a existência de saldos credores em diversas datas, especificamente listadas no Demonstrativo de Saldos Credores de Caixa, às fls. 331/334, que compuseram o valor tributado.

2.2.4 Ajustes de prejuízos fiscais

O contribuinte auferiu lucro real no AC 2007 e prejuízo fiscal no AC 2008, ajustados conforme Demonstrativo de Compensações de Prejuízo Fiscal e Demonstrativo de Compensações de Bases de Cálculo Negativas da CSLL, em anexo.

2.3 Multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL apurado por estimativa.

Conforme as DIPJ/2008 e DIPJ/2009, o contribuinte optou pelo regime do lucro real anual para tributação do IRPJ, e a omissão de receitas, caracterizada pelo ocorrência de saldos credores de caixa, repercutiu na base de cálculo estimada para fins de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL, e assim, reconstituída conforme demonstrado na Tabela 2 e Tabela 3, abaixo.

[...]

O imposto e a contribuição devidos foram reconstituídos na forma demonstrada na Tabela 4 e Tabela 5, abaixo, e nos termos da Lei nº 9.430/96, arts. 20, 30, 43 e 44, inciso 11, alínea "b", com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

[...]

Os valores apurados foram lançados de ofício e transportados para os demonstrativos próprios que integram o auto de infração.

2.4 Crime contra a ordem tributária e qualificação da multa de ofício

A conduta do contribuinte em, deliberadamente, deformar a natureza dos cheques emitidos para simular disponibilidades de caixa teve o evidente intuito de omitir a receita dissimulada e assim reduzir a base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

O dolo torna-se evidente em face da impossibilidade de se admitir a alegação de erro material involuntário, pois os extratos bancários e os espelhos de alguns cheques, em poder do próprio contribuinte, demonstram que os saques em conta corrente tiveram finalidade e destinação completamente distintas dos registros contábeis, e o contribuinte tinha conhecimento disso pois os extratos das contas operadas pelo próprio contribuinte contradiziam os lançamentos fraudulentos, efetuados sem qualquer amparo documental.

Assim, foi aplicada a multa qualificada de 150% sobre o montante de tributos atribuído à infração, nos termos da Lei nº 9.430/96, art. 44, § 10, c.c. Lei nº 4.502/64, art. 71.

3. CONCLUSÃO E ENCAMINHAMENTO

Face ao exposto e por meio dos autos de infração constituídos e juntados ao processo eletrônico nº 13971.720877/201146, e dos quais o presente termo é parte integrante e inseparável, foram lançados de ofício os valores devidos a título de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, e multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento do IRPJ e CSLL apurados por estimativa mensal, conforme detalhado no Demonstrativo Consolidado.

Em face do crime, em tese, contra a ordem tributária, lavrou-se a correspondente representação fiscal para fins penais, constituída no processo eletrônico nº 13971.720878/201191.

Em sua impugnação, o sujeito passivo apresenta os argumentos a seguir resumidos:

Preliminarmente alega a nulidade do Processo Administrativo Fiscal (PAF) em função da ausência de cientificação das prorrogações e alterações e da incompetência do agente, asseverando:

O Procedimento Fiscal instaurado pela Administração Pública, sob o nº 0920400/00819/10, que tinha como objetivo inicial fiscalizar o IRPJ do período de 2007 e 2008, sofreu alteração e prorrogação até a sua conclusão e encerramento.

[...]

In casu, a Impugnante não foi cientificada, da alteração sofrida no dia 26 de maio de 2011, que incluiu a CSLL no rol de tributo/contribuição a ser fiscalizada, nem foi cientificada das prorrogações do prazo de conclusão do MPF, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração mencionada.

Isto, sem mencionar que, em nenhum momento foi realizada alteração no MPF nº 0920400/00819/10 ou expedido MPF Complementar, prevendo a fiscalização das Contribuições ao PIS e a COFINS, já que na prática, tais contribuições, foram também, objeto de fiscalização.

[...]

*Portanto, forçoso concluir que as sucessivas alterações/prorrogações realizadas no MPF revelam-se eivadas de vício formal, eis que desatendida a única formalidade essencial à regularidade do ato, qual seja, **a oportuna e tempestiva cientificação do contribuinte por ocasião do primeiro ato praticado junto a ele.***

E mais do que um simples vício formal, a irregular prorrogação da validade do MPF fulmina, por completo, a competência dos auditores até então encarregados da ação fiscal.

É que com o decurso do prazo de validade, o MPF é automaticamente extinto, de acordo com o art. 14, II, da Portaria RFB nº 11.371/07.

*E apesar de o art. 15 da aludida portaria possibilitar a emissão de um novo mandado, continuando-se o processo com o aproveitamento dos atos até então praticados, o parágrafo único do dispositivo em questão **expressamente veda que o processo continue a ser conduzido pelos mesmos auditores fiscais que deixaram fluir o prazo de validade do MPF**, o que resulta no automático impedimento e, por conseguinte, na sua incompetência para efetuar o lançamento dos tributos que forem apurados no curso da referida fiscalização.*

Essas são as razões por que, em seu entender, o lançamento seria nulo, nos termos do art. 59, I do Decreto nº 70.235/72.

Ainda como preliminar, transcreve o inciso LV do art. 5º da Constituição Federal e, em seguida, alega:

Os presentes Autos de Infração, bem como, o Termo de Verificação Fiscal, foram elaborados de forma nebulosa e de impossível interpretação, haja vista a ausência de informações fundamentais e relevantes e indicações dos métodos e cálculos de aferição, tanto dos tributos, quanto das multas aplicadas.

[...]

Em primeiro lugar, destaca-se, por exemplo, que para demonstração dos supostos geradores e tributação referente ao PIS e COFINS, deixou-se de indicar a Base de cálculo que foi considerado pela Autoridade Fiscalizadora.

Deixou-se de mencionar quais os valores que foram utilizados como base de cálculo da tributação mensal, sendo aplicada a alíquota sobre valores aleatórios, sem expressa menção da sua origem.

De igual forma, ao realizar a autuação do PIS e da COFINS, a Autoridade Fiscalizadora utilizou a alíquota do regime de não-cumulatividade, mas não considerou os créditos, a fim de promover a compensação e determinar o suposto valor devido.

Tal situação resulta na aplicação de duas legislações – uma do regime não-cumulativo (alíquota) e outra do cumulativo (incidência sobre o total do suposto faturamento, sem observância dos créditos).

Certamente, que tal situação impossibilita por completa a própria defesa da Impugnante que não pode contestar os valores exigidos, até porque a Autoridade Fiscalizadora não os demonstra.

De igual forma, quanto ao IRPJ e a CSLL, a Autoridade Administrativa alega omissão de receita e desconsidera, para fins de tributação, a escrituração de lançamento de cheques e empréstimos de sócios.

Contudo, apesar de realizar uma tabela de “recálculo da base de cálculo do IRPJ e CSLL”, o Auto de Infração não especificou quais cheques e empréstimos tiveram seus valores desconsiderados.

Destaca-se, Emérito Julgador, que a “nova” base de cálculo determinada no Auto de Infração não advém simplesmente da soma dos valores dos cheques e dos empréstimos.

A relação de cheque e empréstimos de sócios demonstra que inúmeros valores foram “aceitos” pela Autoridade Fiscalizadora.

Conseqüentemente, os Autos de Infração devem determinar, de forma clara e específica, quais valores foram considerados como lucro líquido, para fins de cálculo do IRPJ e CSLL, e como faturamento, para a COFINS e o PIS.

Em resumo, os Autos de Infração não apresentaram as memórias de cálculo que levaram a conclusão da base de cálculo e dos valores dos tributos. Apenas foi exposto um totalizador mensal sem indicação da origem específica da origem.

Transcreve ementa de decisões administrativas que confirmaria o seu entendimento e adiante conclui:

Ante ao exposto, requer sejam anulados aos Autos de Infração, bem como, todo o procedimento instaurado, com o imediatamente arquivamento, em razão da impossibilidade da Impugnante exercer o seu direito de defesa.

Sob o título de “contexto documental”, afirma que apresentou os arquivos de acordo com a formatação exigida pela legislação vigente ao tempo em que as declarações foram realizadas e, em seguida, trata a respeito do preenchimento da DIPJ/2008 afirmando ao final:

Desta forma, apesar de o Auditor Fiscal não ter verificado qualquer repercussão tributária com origem na suposta divergência constatada no preenchimento da DIPJ/2008, almeja a Impugnante, através do exposto, demonstrar a inexistência de qualquer divergência, ressaltando o correto preenchimento da DIPJ/2008 por parte da Impugnante, consoante a observância das instruções de preenchimento constantes na ficha 23.

Diante da ausência de erro por parte da Impugnante no preenchimento da DIPJ/2008, requer-se que seja desconsiderada do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do processo administrativo fiscal nº 13971.720877/201146, o item 2.1 – Fornecedores.

Já no mérito, transcreve o art. 40 da Lei nº 9.430/96 e discorre sobre as presunções no direito tributário, para, em seguida, asseverar que “em respeito aos preceitos que norteiam, para efeitos fiscais, o emprego das normas legais de presunção, a simples constatação da existência de cheques compensados e empréstimos não comprovados, não poderá ser considerada, isoladamente, como causa autêntica para autuação fiscal por omissão de rendimentos”.

E continua:

Até porque, não ocorreu a suposta omissão de receita, constatada pela Autoridade Fiscalizadora, jamais ocorreu.

Salienta-se que em nenhum instante algum a Autoridade Fiscalizadora registrou que os valores dos cheques não pertenciam à Impugnante. Assim sendo, todas as receitas oriundas de banco ou caixa foram devidamente tributadas.

Tanto é verdade que a própria fiscalização constatou que todas as saídas das receitas foram devidamente escrituradas e, conseqüentemente, tributadas.

A questão que se coloca, então, é se o art. 40, da Lei nº 9.430/96, teria ou não o condão de desfigurar os lançamentos contábeis e indicar a omissão de receita, quando todas as receitas foram tributadas.

A Impugnante defende que a citada regra não chega a este alcance e extensão, pois se assim o for não se estará tratando de uma regra de presunção, e sim de uma verdadeira ficção jurídica, fato que a inquinaria de ilegalidade e inconstitucionalidade pela desobediência aos princípios que regem o procedimento do lançamento do crédito tributário (CTN, arts. 97 e 142), que conduzem à observância da verdade material, e que delimitam a hipótese de incidência do imposto de renda (CF/88, art. 153, III; CTN, art. 43).

No entanto, não existe no presente procedimento administrativo qualquer constatação, nem mesmo através de fatos indiciários, que autorize a se chegar a conclusão imposta nos autos de Infração.

Dessa feita, tendo o auto de infração presentemente combatido ultrapassado todas as barreiras a serem observadas para o plausível emprego do art. 40, da Lei nº 9.430/96, nos moldes ora defendidos, nulo de pleno direito se torna o mesmo, cabendo sua pronta e imediata anulação.

[...]

[...] a Impugnante não se omitiu na escrituração de pagamentos efetuados, tampouco, manteve no passivo obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

Isto porque, em primeiro lugar, que queira no Autos do Termo de Verificação Fiscal, bem como, nos Autos de Infração, não apontou-se, em momento e local algum, qualquer pagamento realizado que não foram escriturado.

Muito pelo contrário, supostamente a Autoridade Fiscalizadora teria constatado lançamentos que, de forma equivocada são apontados pela fiscalização como de “caráter ficcional”.

Ora, se a Impugnante efetuou os lançamentos e declarou estes, evidente, pois, que ocorreu a devida escrituração.

Desta forma, patente é que a Impugnante demonstrou a existência de recursos e realizou a escrituração de pagamentos efetuados.

Assim, não pode a fiscalização querer desvirtuar os fatos a fim de “criar” tipificação para enquadrar a Impugnante, pois, como visto, a escrituração de pagamentos foi de fato efetuado, tanto que ensejou a identificação destes por parte da fiscalização.

Com relação ao tópico "2.2.1 Cheques Compensados", a Impugnante promove a juntada, por amostragem, de cheques que ensejaram as escriturações realizadas (doc. em anexo) A destinação de cheques para pagamento de fornecedores, sendo que em muitos casos de forma Pré-datada, demonstra, unicamente, a integral quitação da despesa.

Destaca-se, neste ponto, que não há como se falar em omissão de receita, pois independente do valor que foi quitado através da conta Caixa, as quantias saíram da própria conta corrente da Impugnante, desta forma, a omissão de receita não ocorre porque os recursos são da própria Impugnante e não oriundos de terceiros.

No tocante às transferências eletrônicas de valores destinados aos sócios, comprova-se apenas o pagamento dos empréstimos destinados aos sócios, conforme comprovam a documentação.

Os cheques foram efetivamente destinados ao suprimento de caixa, conforme demonstram os lançamentos.

Entretanto, mesmo se os cheques não fossem imputados como suprimento de cheques, tal fato, analisado de forma isolada, não é suficiente para configurar a omissão de receita, conforme decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento:

[...]

Quanto à segunda conduta: **"manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada"**, de igual forma inexistente prova ou indício a conduzir a conclusão de omissão de receita.

A fiscalização alega, nesta parte, que a Impugnante não comprovou as "operações de empréstimo utilizadas para suprimento de numerário".

Contudo, é importante lembrar que os valores de empréstimo tidos como de exigibilidade não comprovada advêm de empréstimos perpetrados pelos sócios da pessoa jurídica Impugnante, com a finalidade de suprimento de caixa para realizar-se pagamentos.

Verifica-se que os lançamentos contábeis foram devidamente realizados.

Além disso, constata-se que os pagamentos realizados após a inserção de valores por intermédio dos empréstimos estão devidamente relacionados e escriturados nos livros contábeis.

Os empréstimos foram realizados, em espécie, pelos sócios, justamente para pagamentos das despesas.

Inobstante isto, os autos de infração não mencionam que os sócios não teriam capacidade financeira para realizar os empréstimos efetuados.

Não há qualquer menção no procedimento administrativo que os sócios não teriam capacidade financeira de realizar estes empréstimos.

O silêncio desta informação acarreta no entendimento que a Autoridade Fiscalizadora concluiu que, sim, os sócios teriam capacidade para realizar os empréstimos.

Mas preferiu manter a autuação porque o contribuinte "não apresentou documento" para comprovar as operações de empréstimo.

Transcreve decisão administrativa que confirmaria o seu entendimento para adiante arrematar:

Sem a prova da ausência da capacidade financeira dos sócios para perpetrar os empréstimos, torna-se completamente inócua a alegação de suprimento de caixa e anula-se o auto de infração.

Isto posto, está comprovado que a Impugnante não incorreu nas condutas descritas no art. 40 da Lei 9.488/96, posto que a fiscalização não comprovou de maneira alguma a falta de escrituração de pagamentos efetuados, bem como, restou comprovada a exigibilidade das obrigações mantidas no passivo.

Por todas estas razões, requer seja anulado e extinto o procedimento administrativo, diante da nulidade e inexigibilidade dos autos de infração.

Alega que, em cumprimento ao disposto no art. 8º, §6º, do Decreto-Lei nº 1.648/78, para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor deve ser o equivalente a 50% da suposta receita omitida pela contribuinte.

Assim, não caberia arbitrar o lucro líquido como a totalidade das supostas receitas omitidas, ao argumento de que o contribuinte apura o Imposto Sobre a Renda pela sistemática do lucro real.

[...]

Ante ao exposto, diante da expressa previsão legal e do consolidado entendimento jurisprudencial, é medida que se impõe a anulação de todo o Procedimento Administrativo, por ter lançado o crédito em inobservância da expressa previsão legal, conforme razões expressas.

Alega também ser indevida a imposição da multa de ofício com fulcro no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, a base de 150% sobre o valor do crédito tributário constituído.

Nesse sentido, da leitura dos arts. 71, 72 e 73 todos da lei 4502/64, perceber-se-ia que, todas as condutas neles descritas somente se podem ter como efetivamente ocorridos nos casos em que se observe ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte, no intuito de encobrir o surgimento da obrigação tributária.

*Imprescindível, portanto, a prova da prática dolosa dos crimes de sonegação, fraude e/ou conluio, eis que o dolo é elemento ínsito a essas condutas, sendo certo que **o dolo não se presume, se prova.***

Transcreve trechos de decisões administrativas que corroborariam este entendimento e conclui requerendo que, em sendo considerado correto o lançamento tributário ora combatido, seja reduzida a multa qualificada de 150%, para os 75% previstos na Lei. Menciona que, pelos mesmos fundamentos fáticos e jurídicos retro mencionados, não sendo devida a multa majorada, com razão se tem por inaceitável a formalização de representação fiscal para fins penais, visto que jamais poderá ser admitida e processada qualquer ação penal com base em meras presunções legais, sem qualquer indício ou início de prova da materialidade de qualquer infração à legislação penal tributária.

Assevera que a multa isolada não pode ser imposta cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da lei nº 9.430/1996, sobre a mesma base de cálculo apurada em procedimento fiscal, por caracterizar dupla penalização sobre mesma base de incidência.

Transcreve ementa de decisões administrativas que confirmaria o seu entendimento.

Sob o título “do cálculo errôneo”, alega que o cálculo da multa isolada foi feito com erro, pois, caso a Impugnante houvesse praticado a conduta ensejadora da aplicação da multa isolada o que admite-se meramente para fim de argumentação, a multa aplicada deveria ter sido calculada tendo em vista o montante do tributo que deixou de ser efetuado o respectivo pagamento, conforme prescreve expressamente o art. 44 da Lei 9.430/96 e prossegue:

Contudo, não foi o que ocorreu!

Segundo consta no Auto de infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, o imposto apontado como "devido" atinge a monta de R\$ 61.618,35. Mas, espantosamente, a multa isolada aplicada sobre o montante do IRPJ foi de R\$ 616.264,14.

Ora, a multa isolada aplicada corresponde a 1.000,13% do IRPJ apontado como devido.

Da mesma forma, foi calculada a multa isolada sobre a CSLL, cujo valor do tributo "devido" foi apontado como R\$ 61.471,19, porém a multa isolada aplicada atinge os astronômicos R\$ 411.913,26.

Ou seja, 670,68% em detrimento dos 50% que ordena a Lei!

A inexistência e o descumprimento da Lei é tão patente que, ora aplica-se o percentual de 670,68% e ora aplica-se os absurdos 1.000,13%, contudo, só não se aplica o que ordena a Lei!

Desta forma, diante das flagrantes ilegalidades, não esta outra medida de direito que não a imediata anulação da multa isolada aplicada, pois lavrou-se em patente afronta à expressa disposição do art. 44, inc. II, da Lei 9.430/96.

Alega que não deveria haver imputação de multa isolada referente às competências fevereiro a junho de 2007, uma vez que esta tem por fundamento a Lei 11.488/07, que só entrou em vigor em 15/06/2007.

Desta forma, a aplicação teria se dado de modo retroativo, prática proibida pelo art. 105 do CTN.

Por fim, requer seja a impugnação recebida para que, preliminarmente, seja anulado o procedimento administrativo fiscal, reconhecida a inexistência do erro no preenchimento da DIPJ/2008 e reconhecimento de que foram apresentados os arquivos magnéticos de acordo com a formatação exigida na legislação; e no mérito, requer seja o auto de infração integralmente anulado, em função de inexistir omissão de receita; alternativamente seja determinado o recálculo de todos os tributos, multas e juros de

mora, reduzida a multa de ofício qualificada, excluída a multa isolada, anulada a multa isolada aplicada; seja oportunizada a produção de todas as provas em direito admitidas incluindo a documental inclusa, bem como as demais que se fizerem necessárias.

É o relatório.

A decisão de primeira instância (e-fls. 776/801) julgou a impugnação procedente em parte, por entender que: i) havendo mais de um período a fiscalizar, deve-se considerar como saldo inicial do período seguinte o valor existente no balanço, balancete ou livro auxiliar da empresa, porém o Auditor-Fiscal autuante utilizou, como saldo inicial do período, o valor do saldo final recomposto do período anterior, o que redundou em valor tributável acima do devido; ii) a multa isolada incide sobre os valores devidos a título de estimativa e não sobre o tributo apurado ao final do ano calendário, fato que destrói o argumento apresentado pela Defendente; iii) no cálculo da estimativa de CSLL foi utilizada a alíquota de 15%, quando o correto é a alíquota de 9%.

Cientificada da decisão de primeira instância em 09/05/2014 (e-fl. 840) a Interessada interpôs recurso voluntário, protocolado em 09/06/2014 (e-fl. 843), em que repete os argumentos já apresentados na impugnação, em destaque aduz que o erro de cálculo deve motivar a anulação de todo o auto, e não de parte dele, e que a DRJ não apreciou todos os seus argumentos que levariam à nulidade.

Voto Vencido

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

NULIDADES

No que se refere alegação do Recorrente do cerceamento do direito de defesa, não merece guarida tal alegação, já que o contribuinte interpôs, tempestivamente, a impugnação e o presente recurso voluntário.

Não se vislumbra no lançamento as hipóteses de nulidade elencadas, estando o lançamento em total consonância com o disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que define os requisitos obrigatórios do auto de infração, bem como as disposições contidas no art. 142, do CTN. Também, não se encontram presentes nos autos aspectos que incorram em nulidades, dispostos nos arts. 59, 60 e 61 do Decreto nº 70.235/1972.

Desta forma, considerando que o Auto de Infração contém a descrição detalhada do fato gerador do imposto de renda da pessoa física, o fundamento legal, a identificação da matéria e do sujeito passivo, bem como estão presentes todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, e que ao contribuinte foi possibilitado a defesa por meio da impugnação e do recurso, não se verifica qualquer vício que comprometa a validade do lançamento ou que implique nulidade.

DA NULIDADE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

No que tange à arguição de nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), especialmente à suposta ausência de ato formal de alteração/prorrogação do MPF, entendo da mesma forma que a autoridade recorrida, no sentido de que não há nenhum vício na emissão e/ou prorrogação do referido instrumento. No presente caso, houve a emissão regular de MPF e a consulta das prorrogações e/ou informações acerca do instrumento poderiam ser acessadas pelo contribuinte *via internet*, conforme prevê o art. 18 da Portaria RFB nº 11.371/2007.

Consolidou-se na jurisprudência desse Conselho que a falta do Mandado de Procedimento Fiscal não é causa de nulidade, com muito mais razão falhas de formalidade nos MPF ou vencimento do seu prazo não invalidam o lançamento, conforme se pode extrair da leitura dos excertos de acórdãos abaixo reproduzidos.

MPF DESCUMPRIMENTO DA PORTARIA SRF 3007/2001 NULIDADE – O desrespeito à previsão de indicação no MPFF de período fiscalizado e autuado não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do AFRF de fiscalizar e promover lançamento; ademais, o descumprimento de algum item do art. 7 da Portaria SRF 3007/2001 não traz como consequência a nulidade do ato.

Recurso voluntário negado.

(Acórdão CSRF nº 40105558, julgado em 04.12.2006)

MPF FALTA DE RENOVAÇÃO NO PRAZO REGULAMENTAR NULIDADE

INOCORRÊNCIA – O desrespeito à renovação do MPF no prazo previsto na Portaria SRF 1265/99 não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores. Recurso voluntário negado.

Alega ainda a Recorrente que a DRJ não enfrentou todos os argumentos que levou à primeira instância, capazes de levar à anulação da autuação, em especial irregularidades alegadas a respeito do MPF.

A respeito, entendo que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. A respeito do MPF, as razões da DRJ não diferem da listadas acima neste voto, razão pela qual entendo não haver nulidade.

Merece aqui confirmação do já decidido pela DRJ (e-fls. 776/801), por concordar com seus termos, e por repetir o Recorrente as mesmas alegações que levou à primeira instância (art. 57, § 3º do RICARF). Em especial quando a DRJ concluiu que a metodologia da identificação das bases de cálculo foi claramente apresentada no TVF (e-fls. 594/604). E que, verificado que houve um erro no cálculo dessas bases, que tenha resultado em uma majoração indevida do tributo, tal erro deverá ser tratado no julgamento (como já o foi), a fim de trazer a base para seu patamar devido, no atendimento do requerido pelo Recorrente ou observado de ofício pelo julgador. No caso, a respeito do saldo credor de caixa, em havendo mais de um período a fiscalizar, entendo que se deve considerar como saldo inicial do período seguinte o

valor existente no balanço, balancete ou livro auxiliar da empresa. Porém o Auditor-Fiscal (no lançamento) autuante utilizou como saldo inicial do período, o valor do saldo final recomposto do período anterior. Lembro que a DRJ já exonerou a parte excedente. Não se tratando de erro de direito, em que prescrição diversa da devida venha a ser aplicada, não merece guarida a apelação do Recorrente para a anulação de todo o auto de infração, mas somente daquilo que excedeu o devido.

Faço minhas as palavras do voto vencedor do acórdão da DRJ, por dele concordar integralmente:

Alega a Impugnante a nulidade do PAF em função da ausência de cientificação das prorrogações e alterações do MPF, porém, cabe esclarecer que esse Mandado

é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização. De modo que não se pode falar em nulidade do lançamento em virtude de eventuais falhas na sua emissão, tese esta contemplada por julgados do Conselho de Contribuintes:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF. *A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da pessoalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN. (Acórdão nº 10706820, de 16/10/02, 1º CC, Sétima Câmara) (destaquei).*

É bem verdade que de erros na utilização do MPF poderão advir consequências, mas não a ponto de ocasionarem a nulidade de atos praticados por auditor fiscal no exercício de sua competência atribuída por lei.

Acrescente-se, ainda, que a citada Portaria RFB nº 11.371/07 não alterou, até mesmo por não se revestirem em instrumento hábil, a competência atribuída aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil para realizarem o lançamento, o que já seria suficiente para deixar de acolher pedidos de nulidade, decorrentes, por exemplo, de falta de ciência de prorrogações de MPF. A respeito dos prazos previstos para o MPF, vejamos esclarecedora decisão do Conselho de Contribuintes:

MPF – DESCUMPRIMENTO DA PORTARIA SRF 1265/99 – NULIDADE –

O desrespeito ao prazo previsto na Portaria SRF 1265/99 não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do AFRF de fiscalizar e promover lançamento; ademais, o art. 13 dessa Portaria não traz como consequência a nulidade do ato (...). (Acórdão 10807523 de 10/09/2003,

1º CC, Oitava Câmara).

Isso posto, conclui-se que a eventual ausência de notificação de alteração ou prorrogação do MPF não corresponde a um vício de nulidade do AI. Razão por que não procede o argumento apresentado pela Impugnante.

Ainda como preliminar de mérito, a Defendente alega a ocorrência de cerceamento do direito de defesa em função de o TVF ter sido elaborado de forma nebulosa e de

impossível interpretação e sem informações fundamentais e relevantes e indicações dos métodos e cálculos.

Porém, da leitura do referido Termo constatamos que nele estão explicitados, de modo claro e preciso, os fundamentos e conclusões que justificaram o lançamento, bem como os documentos em que foram coletados os valores utilizados como base de cálculo, sendo também acompanhados dos anexos que demonstram a memória de cálculo das bases lançadas nos AI.

A título de exemplo tome-se as bases de cálculo referente ao PIS e à Cofins que, conforme afirma a Defendente não foram indicadas pela Autoridade Fiscalizadora:

As bases de cálculo do PIS e da Cofins que foram listadas nos AI, fls. 565 e 566 (do PIS) e 575 e 576 (da Cofins), foram importadas da linha “Total do Mês” da planilha “Demonstrativo de Saldos Credores de Caixa”, às fls. 331 a 334. Os valores desta última planilha, por sua vez, foram extraídos da planilha “Recomposição dos Saldos da Conta Caixa Moeda Nacional”, a qual, como o próprio nome indica, demonstra a recomposição dos saldos diários da conta contábil Caixa Moeda Nacional (Código contábil 1.1.1.10.002), cuja cópia do razão consolidado foi juntado às fls. 285 a 305.

Assim, não procede a alegação da Defendente de que o seu direito de defesa fora cerceado por ausência de indicação dos métodos de cálculo, já que as informações constantes do TVF juntamente com a leitura das planilhas e documentos juntados aos autos congregam todas as informações necessárias para se identificar as razões do lançamento, bem como, a memória de cálculo da bases de cálculo lançadas e os documentos de onde tais valores foram extraídos.

Ocorre, todavia, que, apesar de a metodologia da identificação das bases de cálculo ter sido claramente apresentada, verificamos que houve um erro no cálculo dessas bases que resultou em uma majoração indevida do tributo. Tal erro será tratado quando da análise do mérito.

A Impugnante alega também que a Autoridade Fiscalizadora utilizou a alíquota do regime de não cumulatividade, mas não considerou os seus créditos, porém não trouxe em sua defesa os valores nem a prova da existência dos referidos créditos. Dessa forma, não há o que esta autoridade julgadora possa compensar.

Não procede também a argumentação de que esta situação resultaria na aplicação de duas legislações. Isso porque nos chamados tributos não cumulativos, a compensação de créditos porventura existentes é um ônus do sujeito passivo. A falta do aproveitamento dos créditos não implica necessariamente adoção do método da cumulatividade.

Alega ainda a Defendente que importaria cerceamento do direito de defesa a ausência da especificação de quais cheques e empréstimos tiveram seus valores desconsiderados. Porém também nesse ponto o seu argumento não deve prevalecer.

Primeiro porque os valores individuais debitados na conta caixa a título de empréstimo que não foram considerados foram listados na “Tabela 1 Suprimento de caixa por empréstimos” do TVF, às fls. 597 e 598, que, além dos valores, apresenta a data, o código da conta de contrapartida, o histórico e o arquivo.

No que tange à especificação dos cheques, também não procede a alegação da Defendente, pois uma simples comparação entre os valores (individualizados por dia) lançados na coluna “Ajuste” da planilha “Demonstrativo de Saldos Credores de Caixa”, fls. 331 a 334, com lançamentos a débito da conta “Caixa Moeda Nacional”, conforme cópia de livro Razão, fls. 285 a 305, sob o histórico “Suprimento de Caixa” é possível identificar a coincidência dos valores.

A título de exemplo, tome-se o ajuste no valor de R\$ 20.254,35 referente ao dia 06/02/2007, conforme planilha “Demonstrativo de Saldos Credores de Caixa”, fls. 331.

Ao examinar o livro Razão da conta “Caixa Moeda Nacional”, fls. 286, verifica-se facilmente que o ajuste acima citado refere-se aos lançamentos referente ao dia 06/02/2007, conforme se constata a seguir:

Data	Contrap	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
06/02/07	10204	Suprimento de Caixa – Ch 18862	770,00		2.846,82
06/02/07	10204	Suprimento de Caixa – Ch 18860	1.650,00		4.496,82
Data	Contrap	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
06/02/07	10204	Suprimento de Caixa – Ch 18861	4.235,25		8.732,07
06/02/07	10204	Suprimento de Caixa – Ch 18853	2.038,00		10.770,07
06/02/07	10203	Suprimento de Caixa	3.684,60		14.454,67
06/02/07	10203	Suprimento de Caixa	4.000,00		18.454,67
06/02/07	10204	Suprimento de Caixa	3.876,50		22.331,17
TOTAL			20.254,35		

Resta, então, mais uma vez comprovado que, diferentemente do que afirma a Defendente, as bases de cálculo não foram expostas apenas com um totalizador mensal sem indicação da origem específica dos valores, não havendo o que se falar em anulação do lançamento.

As alegações concernentes ao atendimento das exigências legais quanto à entrega dos arquivos e quanto à correção da entrega da DIPJ/2008 não serão apreciadas, pois não serviram de fundamento para a aplicação de multa ou exigência de tributo e, dessa forma, não têm qualquer relevância para a convicção sobre a legalidade do lançamento do crédito contestado.

No mérito a Defendente assevera que a omissão de receita a que o Auditor-Fiscal autuante se refere nunca existiu.

O entendimento do tema exige que examinemos os dispositivos legais que disciplinam o lançamento de crédito tributário com fundamento em omissão de receita. Assim é que o art. 12, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77 c/c o art. 24 da Lei nº 9.425/95 dispõem:

Decreto-lei nº 1.598/77 12. [...]

§ 2º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Lei nº 9.425/95

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

[...]

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/PASEP. (Redação vigente nos anos calendários 2007 e 2008)

Logo, tendo o Auditor-fiscal, em sede de procedimento fiscal, constatado que o sujeito passivo mantinha saldo credor de caixa e não tendo este apresentado prova de sua inocorrência, deve considerar tal saldo como omissão de receita e efetuar o lançamento dos tributos devidos sobre a referida omissão.

A Impugnante alega que a fiscalização teria constatado que todas as saídas das receitas teriam sido devidamente escrituradas e tributadas, porém isso não é o que se constata da análise dos fatos.

Ora, a conta caixa registra os pagamentos e recebimentos em dinheiro.

Debita-se pelo recebimento (entrada) e credita-se pelo pagamento (saída) apresentando ao final saldo devedor. Nos termos do Manual de Contabilidade Societária (FIECAFI. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2013. p. 56), no seu saldo deve figurar tão somente valores em dinheiro. Logo, é inconcebível admitir que ela apresente saldo credor. Em outras palavras, é inadmissível compreender como houve mais saída de dinheiro (em espécie) do que dispunha o sujeito passivo.

Conclui-se, dessa forma, que a razão para a conta caixa apresentar saldo credor é a falta do registro de algum ingresso de recurso. É nesse contexto que a legislação prevê que, na existência de saldo credor, presume-se que o sujeito passivo deixou de registrar receitas (omissão de receita), cabendo a ele a prova em contrário.

No caso sob exame, ficou evidenciada a existência de saldo credor da conta caixa conforme livro Razão, fls. 285 a 305, e planilha “Recomposição dos Saldos da Conta Caixa Moeda Nacional”, fls. 312 a 330.

Em sua defesa, a Defendente afirma que não teria ocorrido omissão de receita e que não existiria no presente procedimento administrativo qualquer constatação, nem mesmo através de fatos indiciários, que autorize a se chegar à conclusão imposta nos autos de Infração.

Da leitura do TVF e dos documentos que constam dos autos verifica-se, todavia, que há suficientes provas da existência do saldo negativo de caixa.

Isso porque, conforme relata o TVF, ao ter os cheques de sua emissão compensados ou ao transferir recursos para outras contas, a Defendente debitava a conta Caixa Moeda Nacional, em sua contabilidade, registrando no histórico que se tratava de “suprimento de caixa”. Veja que a adoção desse procedimento permitiu que o saldo da conta caixa ficasse devedor, mascarando a realidade que apontaria o saldo credor (saldo negativo) se a transação fosse registrada de modo correto, ou seja, se o débito fosse feito na conta Bancos Conta Movimento.

Os documentos juntados pelo Auditor-Fiscal autuante ao processo comprovam esse procedimento. A título de exemplo, tome-se os mesmos lançamentos já utilizados acima, referentes ao movimento do dia 06/02/2007.

Data	Contrap	Histórico	Débito	Fls.	Transação
06/02/07	10204	Suprimento de Caixa – Ch 18862	770,00	200	Ch compensado
06/02/07	10204	Suprimento de Caixa – Ch 18860	1.650,00	199	Ch compensado
06/02/07	10204	Suprimento de Caixa – Ch 18861	4.235,25	196	Ch compensado
06/02/07	10204	Suprimento de Caixa – Ch 18853	2.038,00	198	Ch compensado
06/02/07	10203	Suprimento de Caixa	3.684,60	125	Transf Fdos Doc-e H Bank
06/02/07	10203	Suprimento de Caixa	4.000,00	125	Transf Fdos Doc-e H Bank
06/02/07	10204	Suprimento de Caixa	3.876,50	197	Transferência Bescnet
TOTAL			20.254,35		

Os quatro primeiros lançamentos referem-se a cheques compensados conforme se verifica dos extratos constantes das folhas indicadas na planilha acima. Já os três últimos, referem-se a transferências entre bancos.

A Impugnante junta a sua defesa documentos, fls. 653 a 736, com a finalidade de comprovar a inexistência de saldo credor de caixa, porém tais documentos referem-se a cópias de extratos bancários já juntados pela Fiscalização, os quais não têm o condão de justificar ou retificar o procedimento adotado pelo Auditor-Fiscal autuante, que, ao se deparar com a existência de lançamentos a débito da conta caixa procedeu ao adequado

ajuste para identificar o valor do saldo credor de caixa a ser considerado como omissão de receita.

A alegação quanto à inexistência de manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada não será objeto de análise, pois o Auditor Fiscal autuante não narrou no TVF a prática desse ato.

A Impugnante segue alegando que os empréstimos foram realizados, em espécie, pelos sócios, justamente para pagamentos das despesas e que os autos de infração não mencionam que os sócios não teriam capacidade financeira para realizar os empréstimos efetuados.

Nos termos do art. 264 do Decreto 3.000/99, “a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial”.

Logo, os empréstimos devem estar suportados por documentos ou elementos que comprovem ou evidenciem os fatos.

A Defendente não justificou os lançamentos a débito da conta caixa referente aos cheques de sua emissão compensados em suas contas bancárias nem apresentou os comprovantes dos empréstimos quando devidamente intimada no curso do procedimento fiscal. Dessa forma, correto o procedimento adotado pelo Auditor Fiscal autuante ao ajustar os valores de cheques compensados indevidamente debitados e os empréstimos não comprovados lançados na conta caixa da Impugnante. Sendo irrelevante os argumentos contrários apresentados pela Defendente.

Nesse sentido leia-se a ementa do Acórdão nº 10321.404 do Conselho de Contribuintes a seguir transcrita:

IRPJ OMISSÃO DE RECEITAS — SALDO CREDOR DE CAIXA — RECOMPOSIÇÃO DE SALDO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES COMPENSADOS LANÇADOS A DÉBITO DESTA CONTA – Os cheques emitidos pela contribuinte, compensados por instituição bancária, lançados a débito da conta "Caixa" como recurso, deverão ter seu correspondente registro a crédito desta conta, pela saída de caixa para o pagamento do gasto, para que se opere a neutralidade da sistemática contábil adotada, vulgarmente chamada de lançamento cruzado na conta Caixa". Não comprovando a empresa o registro desta saída, é legítima a recomposição do saldo da conta "Caixa", com a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos. A consequente apuração de saldo credor evidencia a prática de omissão de receitas.

A Impugnante alega que, ao caso sob exame, a base de cálculo utilizada deveria ser um valor equivalente a 50% da suposta receita omitida, por força no disposto no art. 8º, §6º, do Decreto Lei nº 1.648/78, que a seguir transcrevemos:

Art. 8º [...]

§6º Verificada a ocorrência de omissão de receita será considerado lucro líquido o valor correspondente a cinquenta por cento dos valores omitidos.

Ocorre que, com a edição da Lei nº 9.249/95, a identificação da base de cálculo na existência de omissão de receita passou a ser disciplinada da seguinte forma:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período base a que corresponder a omissão.

[...]

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/ PASEP. (Redação vigente nos anos calendário 2007 e 2008).

Assim, percebe-se que o método de apuração da base de cálculo utilizado pelo Auditor Fiscal encontra-se em consonância com as normas vigentes nos anos calendários a que se referem às receitas omitidas, não devendo prevalecer os argumentos apresentados pela Defendente em sentido contrário.

A Defendente ainda alega que a imposição de ofício com base em 150% sobre o valor do crédito constituído seria indevida, em função de não ter restado provado o dolo de cometer as condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Porém, conforme vimos, ao lançar a débito de sua conta caixa os cheques que compensava e ao lançar ingressos de recursos no caixa com fundamento em empréstimos para os quais inexistem documentos comprobatórios, a Defendente deliberadamente tentou esconder do Fisco Federal a existência de saldo credor de caixa, ficando, assim, configurado o dolo conforme descreveu o Auditor Fiscal autuante no TVF, conforme transcrevemos a seguir:

O dolo torna-se evidente em face da impossibilidade de se admitir a alegação de erro material involuntário, pois os extratos bancários e os espelhos de alguns cheques, em poder do próprio contribuinte, demonstram que os saques em conta corrente tiveram finalidade e destinação completamente distintas dos registros contábeis, e o contribuinte tinha conhecimento disso pois os extratos das contas operadas pelo próprio contribuinte contradiziam os lançamentos fraudulentos, efetuados sem qualquer amparo documental.

Assim, foi aplicada a multa qualificada de 150% sobre o montante de tributos atribuído à infração, nos termo da Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, c.c. Lei nº 4.502/64, art. 71.

No que tange à alegação de que não seria aceitável a formulação de representação fiscal para fins penais, cabe ressaltar que esta autoridade julgadora não tem competência para decidir sobre controvérsias referentes a este tema, conforme Súmula CARF nº 28.

Quanto à alegação de que seria ilegítima a cumulação da multa isolada com a multa de mora (ou punitiva), cabe lembrar que ambas têm previsão na Lei e não há nenhuma disposição legal que permita a exclusão de uma delas.

O Impugnante alega erro de cálculo da multa isolada comparando o seu valor com o valor do tributo devido.

Ocorre que tal comparação não é compatível com a referida multa, senão vejamos. A multa isolada tem sua previsão no art. 44, II da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o

lucro líquido, no ano calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

Assim, a multa isolada incide sobre os valores devidos a título de estimativa e não sobre o tributo apurado ao final do ano calendário, fato que destrói o argumento apresentado pela Defendente.

Ainda sobre a multa isolada, a Defendente afirma que ela não deveria ter sido imputada no período de fevereiro a junho de 2007, uma vez que a Lei nº 11.488/07 que a fundamentaria só teria entrado em vigor em 15/06/2007.

Ocorre que a Lei nº 11.488/07 apenas deu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430/96 que assim dispunha:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

IV isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Vê-se portanto que, antes da entrada em vigor da Lei nº 11.488/07, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, o percentual da multa isolada por falta de pagamento de estimativa de IRPJ era de 75% sobre o valor não recolhido.

A Lei nº 11.488/07, que reduziu o percentual para 50%, retroagiu para beneficiar a Defendente em obediência à norma contida no art. 106, II, c do CTN.

Assim irreparável o procedimento adotado pelo Auditor Fiscal autuante.

Quanto aos autos de infração relativos à CSLL, PIS e à Cofins, uma vez que é decorrente dos mesmos fatos que deram origem à apuração do IRPJ, ou seja, com base nos mesmos pressupostos fáticos e em face das mesmas razões de defesa, aplica-se *mutatis mutandis* o que foi decidido quanto à exigência do IRPJ.

Conforme tratamos no início do nosso voto, houve um erro no cálculo do valor a ser considerado como saldo credor de caixa. Isso porque havendo mais de um período a fiscalizar, deve-se considerar como saldo inicial do período seguinte o valor existente no balanço, balancete ou livro auxiliar da empresa. Porém o Auditor Fiscal autuante utilizou como saldo inicial do período, o valor do saldo final recomposto do período anterior.

A adoção desse procedimento gerou um acréscimo indevido no valor das receitas omitidas.

Além disso, ao calcular as estimativas de IRPJ e de CSLL do ano calendário de 2008, considerou-se no cálculo da receita omitida acumulada da competência janeiro o valor

da receita omitida acumulada da competência dezembro de 2007, o que desencadeou um aumento irreal da estimativa devida.

Por fim, também verificamos que, no cálculo da estimativa de CSLL foi utilizada a alíquota de 15%, quando o correto é a alíquota de 9%, conforme previsão do art. 37 da Lei nº 10.637/02 e art. 3º da Lei nº 7.689/88, com a redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator designado.

Em que pese o entendimento do ilustre Relator quanto à possibilidade de exigência de multa isolada no caso em apreço, durante as discussões em sessão surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Assim, passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões do colegiado acerca dessa matéria.

Multa Isolada pelo Não Recolhimento das Estimativas Mensais

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como da impossibilidade de concomitância, pois, neste último caso, representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Assiste-lhe razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as bases de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas,

exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Penso que esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: ***“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício.”***

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente. Este foi o entendimento do I. Relator.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a

infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos)."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confirma-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A

primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Conclusão

Com esses fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza