



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

Processo nº 15521.000103/2010-48
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1401-000.325 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 23 de setembro de 2014
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente ORTENG AC SERVICE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Presidente e Redator para Formalização da
Resolução

Considerando que o Presidente à época do Julgamento não compõe o quadro de Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na data da formalização da decisão, e as atribuições dos Presidentes de Câmara previstas no Anexo II do RICARF (Regimento Interno do CARF), a presente decisão é assinada pelo Presidente da 4ª Câmara/1ª Seção André Mendes de Moura em 15.09.2015. Da mesma maneira, tendo em vista que o relator Mauricio Pereira Faro não integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Presidente André Mendes de Moura será o responsável pela formalização da resolução.

Participaram do julgamento os conselheiros Mauricio Pereira Faro, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Sergio Luiz Bezerra Presta, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos e Jorge Celso Freire da Silva (Presidente à Época do Julgamento).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício interposto pela DRJ e recurso voluntário interposto pelo contribuinte contra acórdão que julgou parcialmente procedente o auto de infração. Por bem resumir a questão ora examinada, adoto e transcrevo o relatório do órgão julgador *a quo*:

“Trata o presente processo dos autos de infração lavrados pela DRF Campos dos Goytacazes (RJ), referentes a fatos geradores apurados nos ano-calendário de 2005, por meio dos quais são exigidos do interessado o imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 1.914.868,13 (fls. 622/628 e termo de verificação às fls. 598/321), a contribuição para o Pis, no valor de R\$ 150.420,15 (fls. 629/635), a contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins, no valor de R\$ 692.844,45 (fls. 636/642), e a contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, no valor de R\$ 697.992,53 (fls. 643/649), acrescidos das multas de 75% e 150%, além dos encargos moratórios.

2- Fundamentaram as exações do IRPJ e da CSLL.

2.1- Omissão de receitas pela não contabilização de notas fiscais emitidas (relação a seguir), sob o pretexto de terem sido canceladas. Essas notas foram emitidas em nome da empresa ACES - AC Engenharia e Sistemas Ltda, que compõe o grupo da qual participa o interessado e concentra 90% do seu faturamento. Tais notas serviram de garantia dos empréstimos obtidos no Unibanco, Banco Bonsucesso e Banco Rural. Por esse procedimento revelar intuito de fraude, aplicou-se ao interessado a multa qualificada de 150%.

NF nº	Data de emissão	Fl.	R\$
237	5/01/2005	578	1.028.719,63
243	7/04/2005	582	1.318.425,32
249	5/07/2005	586	1.880.102,40
255	5/10/2005	590	2.153.172,21
Total			6.380.419,56

2.2- Omissão de receitas evidenciadas por depósitos bancários sem a comprovação da origem dos recursos. Apesar de intimado, o interessado não comprovou os depósitos bancários (Banco Sudameris, agência 1519, conta 2110950) identificados como aporte de capital, que teriam sido feitos pelas empresas Orteng Equipamento e ACES AC Engenharia. Na contabilidade, não há registro da conta "adiantamento de capital". E tampouco há registro, nos anos de 2005 e 2006, de modificação do capital com a respectiva e necessária alteração do contrato social. A multa aplicada foi de 75%.

Data	R\$	Total por mês
12/01/2005	15.000,00	15.000,00
25/02/2005	80.000,00	80.000,00
04/03/2005	70.000,00	81.000,00
11/03/2005	11.000,00	
05/04/2005	678.955,00	678.955,00
05/10/2005	1.215.666,67	1.881.000,00
05/10/2005	665.333,33	

2.3- Glosa de despesas sem comprovação lançadas a débito de "outras despesas" (código 311106.00.00001), correspondente ao saldo apurado em 31/12/2005, no montante de R\$ 205.286,06 (razão às fls. 127 do anexo V e 98 e 204 do anexo VI) e "gastos operacionais" (código 312220.00.07151), correspondente ao saldo apurado em 31/12/2005, no montante de F. 18.744,08 (razão às fls. 174/175 do anexo V e 138/139 e 217 do anexo VI). O total da infração é de R\$ 224.030,14 e a multa aplicada, de 75%.

3- Exigiu-se o Pis e a Cofins em decorrência das omissões de receitas apuradas nos parágrafos 2.1 e 2.2 acima. Aplicou-se a multa de 150% (multa qualificada) relativamente à primeira infração e de 75% relativamente à segunda.

4- Ao impugnar as exigências, fls. 656/705 (documentos de fls. 706/793), o interessado alegou, em síntese, que:

- não pode o fisco presumir a existência de faturamentos por utilização de informações de notas fiscais canceladas para lastrear empréstimos bancários e, sem quaisquer outros elementos de prova, promover a constituição do crédito tributário, presumindo a existência do fato gerador;

- o fisco não se dispôs a diligenciar no cliente e na obra para constatar de fato a realização dos serviços. Preferiu apenas utilizar informações de instituições financeiras sobre seus empréstimos e nas garantias oferecidas;

- todas as operações bancárias foram devidamente contabilizadas. O fisco não diligenciou nas empresas fornecedoras dos recursos e rejeitou os documentos apresentados;

- quanto à glosa de despesas, não foram apreciados todos os documentos contabilizados; - não ocorreram simulação e conluio entre as empresas do grupo;

- a premissa da presunção por parte da autoridade fazendária, viola os princípios constitucionais do art. 5 - as regras do Decreto nº 3.724/2001 foram violadas, haja vista a desnecessidade da utilização da requisição de informações sobre movimentação financeira, uma vez que a ação fiscal não se enquadrou em nenhuma das hipóteses previstas;

- violou-se a Lei nº 9.784/1999, que assegura o direito do administrado à ciência dos atos praticados no processo administrativo;

- para os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a junho de 2005, já havia decaído o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento em 1/7/2010, haja vista o disposto no art. 150 do CTN, no que se refere ao Pis e à Cofins;

- a aplicação da multa qualificada depende de prova inequívoca de fraude e de dolo, o que não se vê nos autos;

- a emissão da duplica tal fatura e nota fiscal de prestação de serviços foi um ato negocial e comercial com as instituições financeiras. Não houve a liquidação das duplicatas pelo destinatário/sacado (ACES — AC Engenharia e Sistemas Ltda.), mas sim pelo próprio interessado, evidenciando o efetivo cancelamento das notas fiscais, por não ter ocorrido a prestação do serviço;

- as quatro vias das notas fiscais canceladas foram anexadas a esse processo ,fls. 578/593 e estão informadas no livro de registro de prestação de serviços, como atestou o fisco;

- os ingressos de recursos que o fisco confundiu-se, tratou como "adiantamento de capital social", estão registrados na contabilidade do interessado, em contas do passivo em favor de Orteng Equipamentos e de ACES — AC Engenharia, conforme reprodução dos razões. São também reproduzidos os documentos de transferências bancárias, extratos e cópias dos cheques, além das apresentações dos contratos de mútuos;

- as despesas glosadas são usuais e necessárias à manutenção da atividade operacional e se enquadram nos conceitos de dedutibilidade. Todos os documentos utilizados na escrituração se encontravam à disposição do fisco, não havendo motivos para a glosa;

- solicita diligência e perícia, formulando quesitos e indicando perito;

- requer o arquivamento da representação fiscal para fins penais objeto do processo administrativo nº 15521.000104/2010-92 ou a exclusão das pessoas listadas nas suas fls. 22/24.

5- O julgamento foi convertido em diligência para que fossem juntados cópias do relatório para emissão da requisição de informação financeira (RMF) e dos razões das contas com o Unibanco, Orteng Equip. e Sistemas e Aces AC Engenharia e Sistemas, do mês de janeiro de 2006 (fl. 796). Em atendimento à diligência, foram juntados os documentos de fls. 807/812.

6- Cientificado da diligência, o interessado apresenta impugnação às fls. 814/822 (documentos de fls. 823/841), na qual alega, em síntese, que:

- encaminhou-se o termo de diligência desacompanhado dos documentos relacionados como provas, tais como, o RMF, relatório circunstanciado, denúncia e ato autorizativo do Secretário da RFB;

- reitera os argumentos da impugnação inicial em que alega a nulidade do lançamento;

- foi ilegal, absurda, pessoal e desprovida de moralidade a indicação e utilização de normas legais não vinculadas aos fatos objeto da auditoria, além da adulteração de documentos para ocultar alguém num suposto documento denominado denúncia;

- merece destaque a personificação da acusação fiscal ao envolver 17 pessoas físicas como responsáveis pelo alegado ilícito tributário;

- o inciso V, do art. 3º, do Decreto no 3.724/2001 é aplicável apenas nos casos de auditoria de pessoas físicas, quando detectado patrimônio a descoberto;

- o art. 5º do Decreto 3.724/2001 também foi violado pelo auditor, ao não promover a ciência de seus atos e não dar conhecimento ao interessado dos documentos anexados. Também não os utilizou no processo administrativo, sem destruí-los;

- o art. 3º do Decreto no 3.724/2001 não é aplicável no caso de apurações contábeis de pessoas jurídicas, relativos a fatos administrativos contabilizados;

- o inciso VII, do art. 33, da Lei no 9.430/1996, diz respeito aos regimes e periciais de fiscalização, aplicável na existência de crimes e a partir de formalização de ato do Secretário da RFB;

- não houve observância aos princípios constitucionais e administrativos;

- não foi possível ter acesso ao processo para se inteirar de tudo o que foi descrito no termo de diligência fiscal;

- reitera a solicitação de perícia feita na impugnação inicial;

7- O julgamento foi convertido em nova diligência para que o interessado fosse cientificado dos documentos de fls. 809/810, objeto do termo de diligência de fls. 811/812 (fl. 843). A solicitação foi atendida (fls. 844 e 846) sem que o interessado apresentasse novos questionamentos.

Em face de tais argumentos, entenderam os membros da 2ª Turma da DRJ/RJ1, por unanimidade de votos, acolher parte dos argumentos da impugnação, e por via de consequência, julgar parcialmente procedente o lançamento, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

CERCEAMENTO NO DIREITO DE DEFESA. Incorre o cerceamento no direito de defesa diante da ciência da autuação e do termo de diligência, bem como da possibilidade de acesso aos autos do processo administrativo fiscal e de pedido de cópias de quaisquer documentos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. CANCELAMENTOS DE NOTAS FISCAIS EMITIDAS. DESCONTOS DE DUPLICAS. MULTA QUALIFICADA. A prática de emitir notas fiscais contra empresa do grupo econômico e as respectivas duplicatas para descontos bancários ou para garantias, de empréstimos, e nos vencimentos dos títulos a empresa faturada e outra empresa do grupo econômico repassarem recursos suficientes para resgates dos títulos, evidenciam que as notas fiscais emitidas são provenientes de serviços prestados. O posterior cancelamento das notas fiscais emitidas denota o intuito doloso de omitir receitas. A tal procedimento justifica-se a aplicação da multa qualificada.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÕES DAS ORIGENS. As comprovações das origens dos depósitos bancários descaracterizam a presunção de omissão de receitas.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. Para que as despesas sejam dedutíveis na apuração do lucro real, os valores devem estar devidamente suportados por documentação hábil e idônea. É insuficiente o argumento da necessidade do gasto desacompanhado da respectiva documentação.

APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. Na apuração do imposto devido compensa-se os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores ao da autuação, bem como do próprio período, limitando-os ao percentual de 30% (trinta por cento) do lucro real calculado.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. PIS E COFINS. Em regra, a contagem do prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, dos quais se submetem o Pis e a Cofins, inicia-se do fato gerador. Na ocorrência de dolo, a contagem do prazo tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 150, §4º, c/c art. 173, inciso I, ambos do CTN).

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL, PIS E COFINS. Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estendem-se aos lançamentos reflexos os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

Impugnação Procedentes em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em face do referido acórdão de Primeira Instância, a 2ª Turma da DRJ/RJ1 interpôs Recurso de Ofício e ORTENG AC SERVICE LTDA interpôs Recurso Voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, e tendo em vista que o relator originário do processo não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, encontro-me na posição de Redator, nos termos dos arts. 17 e 18, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Informo que, na condição de Redator, transcrevo literalmente a minuta que foi apresentada pelo Conselheiro durante a sessão de julgamento. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção do relator do voto na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado: (1) ao relato dos fatos apresentado; (2) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e (3) a nenhuma das conclusões da decisão incluindo-se a parte dispositiva e a ementa.

A seguir, a transcrição do voto.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme descrito no relatório, trata-se, na origem, autos de infração lavrados pela DRF Campos dos Goytacazes (RJ), referentes a fatos geradores apurados nos anos-calendário de 2005, por meio dos quais são exigidos do interessado o imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 1.914.868,13 (fls. 622/628 e termo de verificação às fls. 598/321), a contribuição para o Pis, no valor de R\$ 150.420,15 (fls. 629/635), a contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins, no valor de R\$ 692.844,45 (fls. 636/642), e a contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, no valor de R\$ 697.992,53 (fls. 643/649), acrescidos das multas de 75% e 150%, além dos encargos moratórios.

Os pontos nodais da presente autuação versam, basicamente sobre 3 (três) pontos, quais sejam: (i) Omissão de receitas pela não contabilização de notas fiscais emitidas, sob o pretexto de terem sido canceladas (multa qualificada de 150%); (ii) Omissão de receitas evidenciadas por depósitos bancários sem a comprovação da origem dos recursos – aporte de capital não contabilizado (multa de 75%); (iii) Glosa de despesas sem comprovação (multa de 75%).

O Recurso de Ofício interposto pela DRJ de origem é pertinente ao item (ii), enquanto que o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte é pertinente aos itens (i) e (iii), assim vejamos em separados os pontos de cada Recurso.

I - Do Recurso de Ofício

No que tange ao tópico pertinente a suposta omissão de receitas reveladas por depósitos bancários sem origem comprovado, entendo que a Delegacia de Receita e Julgamento – DRJ analisou muito bem o ponto da questão.

Os valores autuados, conforme consta nos relatório do presente voto, decorrem de suprimentos de recursos realizados pelas empresas Orteng Equipamentos e Sistemas e Aces AC Engenharia e Sistemas, conforme documentos juntados as fls. 720/741.

Conforme expôs a DRJ, o simples fato de o interessado atribuir tais valores a "aporte de capital", mas sua contabilidade não possuir conta para registro de "adiantamento para aumento de capital", não permite a conclusão de que a origem dos recursos não foi comprovada e, conseqüentemente, a caracterização de omissão de receitas.

Isto porque aporte de capital pode ser entendido como um contrato de mútuo ou até mesmo um adiantamento para futuro aumento de capital. Quer seja um, quer seja outro, os valores creditados possuem comprovação das origens e foram contabilizados pelo interessado em conta de passivo, nominativa as empresas supridoras dos recursos.

Os suprimentos feitos pela Orteng Equipamentos e Sistemas (R\$ 1.215.666,67) e pela Aces AC Engenharia e Sistemas (R\$ 665.333,33) foram considerados necessários para quitação do empréstimo do Banco Bonsucesso, conforme descrição abaixo exposta e constada pela própria Delegacia de Julgamento - DRJ:

“Com relação à nota fiscal nº 249, no valor de R\$ 1.880.102,40, o interessado penhora ao Banco Bonsucesso a respectiva duplicata (fls. 358/362). Para quitar o empréstimo, a empresa Orteng Equip. e Sistemas lhe transfere, em 5/10/2005, o valor de R\$ 1.215.666,67 (Anexo VI, fl. 94), e a empresa Aces AC Engenharia e Sistemas transfere, na mesma data, o valor de R\$ 665.333,33 (anexo VI, fl. 96). A soma destes valores alcança R\$ 1.881.000,00. O interessado quita o penhor, também na mesma data, no montante de R\$ 1.880.102,40. Da mesma forma que no primeiro caso, os valores são bem próximos.”

Diante da referida operação, esses valores justificam a suposta omissão de receita proveniente da nota fiscal nº 249, motivo pelo qual entendo que a origem destes encontra-se comprovada.

Assim, entendo que não merece reparo a decisão da DRJ que exonerou parte do crédito tributário, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso de Ofício.

II - Do Recurso Voluntário

No que tange ao Recurso Voluntário, os pontos a serem abordados são pertinentes aos pontos (i) e (iii) anteriores descritos, quais sejam: (i) Omissão de receitas pela não contabilização de notas fiscais emitidas, sob o pretexto de terem sido canceladas (multa qualificada de 150%); e (iii) Glosa de despesas sem comprovação (multa de 75%).

Contudo, antes de adentrar ao mérito, é importante enfrentarmos as preliminares levantadas pela Recorrente.

II. 1 - Da suposta nulidade ante violação ao princípio da verdade material

Alega a Recorrente nulidade do ato de infração por afronta ao princípio da verdade material ante a falta de análise de alguns documentos e alegações expostas.

Ocorre que a petição em resposta a diligência efetuado com razões complementares (18/01/2011/2011 – fls. 814) foi intempestiva, visto que a ciência ocorreu em 15/12/2010 (fls. 825), motivo pelo qual não há se falar em falta de análise, vez que ocorreu o instituto da perempção. Deveria o patrono da Recorrente ser mais diligente quanto a apresentação de suas respostas, inclusive no que tange a resposta para razões adicionais, diferentemente do que ocorre quando responde a termos de fiscalização que podem ter seus prazos para entrega de documentos prorrogados sem sofrer os efeitos da perempção.

De qualquer forma, acredito que a não recepção das razões complementares não gerou prejuízo à parte, pois como se verifica dos autos a matéria já se encontrava posta, e, além disso, os argumentos das razões completares da Impugnação foram utilizados em sede do Recurso Voluntário, motivo pelo qual estes serão utilizados e analisados quanto a análise do mérito do presente caso.

Assim, entendo que o presente ponto encontra-se superado.

II. 2 - Da nulidade ante aos suposto cerceamento de defesa e a afronta ao princípio da oficialidade

A Recorrente alega cerceamento de direito de defesa, contudo entendo que a referida preliminar não merece prosperar, vejamos.

O interessado foi amplamente cientificado da fiscalização, bem como das informações obtidas das instituições financeiras, as quais foram até mesmo objeto de pedidos de esclarecimentos.

Também foi cientificado da autuação com tempo hábil a se manifestar. No mais, demonstrou o seu pleno conhecimento dos fatos, apresentando uma longa impugnação antes do julgamento de primeira instância, bem como razões complementares – as quais não foram apreciadas por serem intempestivas.

Vale ressaltar que os argumentos então utilizados naquela época fizeram parte do Recurso Voluntário em análise, motivo pelo qual não há que se falar em matéria que se deixou de ser apreciada.

No que tange a ofensa ao princípio da oficializada, esta também não merece prosperar, pois alega a Recorrente que não teve a oportunidade para se manifestar quanto ao cancelamento de algumas notas fiscais (utilizadas como empréstimo as instituições financeiras).

Sem fundamento o argumento da Recorrente. O momento oportuno para resposta e defesa quanto a este ponto foi a apresentação da Impugnação administrativa, que abre o contencioso administrativo fiscal. A matéria foi plenamente debatida junto a DRJ, que naquela ocasião entendeu por manter a autuação – guardaremos nosso posicionamento quanto ao mérito, inclusive comprovando que não há nulidade quanto a este ponto.

Assim, também não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa.

II. 3 - Da aplicação da multa qualificada de 150% e o reflexo na contagem do prazo decadencial do crédito tributário.

Ainda, antes de adentrar ao mérito dos dois pontos da autuação remanescentes, é importante abordar a aplicação da multa qualificada de 150% no que tange ao presente caso, esta tem relação direta com o curso na contagem do prazo decadencial, sendo esta prejudicial de mérito e necessária a sua análise antes dos pontos da autuação.

Alega o contribuinte que a Fiscalização, e posteriormente a Delegacia de Julgamento – DRJ teriam entendido pela utilização de fraude e dolo, o que ensejaria a aplicação do artigo 173, do Código Tributário Nacional, ao invés do artigo 150, § 4º do mesmo diploma legal.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal – TVF, e posteriormente o Auto de Infração ora gerado, o fato determinante para a qualificação da multa de ofício em 150% da infração pertinente “a omissão de receita – receita não contabilizadas por notas fiscais omitidas”, fora a falta de contabilização de 04 notas fiscais de prestação de serviços canceladas, porém emitidas para uma outra empresa pertencente ao mesmo grupo societário porque foram utilizadas como garantia de empréstimos bancários.

No acórdão da DRJ, a referida turma, ao tentar inovar na acusação para dar suporte fático a supostos elementos de crime, procurou indicar a existência da infração, nos seguintes trechos:

“O interessado alega que a emissão das duplicatas e notas fiscais foram atos negociais com as instituições financeiras. Diante disso, é forçosa a conclusão de que se está ou diante de um delito tributário ou de um penal: receita omitida com a consequente sonegação fiscal ou só um delito penal previsto no art. 172 do Código Penal, conforme a seguir...”

(...)

Não raro, empresas apresentam as instituições financeiras balanços e demonstrações de resultados sem qualquer respaldo na contabilidade, com o intuito de obtenção de empréstimos. Da mesma forma, emitem títulos de créditos, como duplicatas, sem que tenha ocorrido a venda de mercadorias ou serviços. Popularmente chamadas de duplicatas frias.”

Assim, antes de adentrarmos ao mérito, vejamos os ditames necessários para que haja a multa qualificada quando da omissão de receita.

Para a Fiscalização aplicar a multa qualificada, há que restar provado, ao menos, a existência da sonegação ou da fraude. Tanto a fraude quanto a sonegação correspondem, segundo os art. 71 e 72, da Lei nº 4.502/641, a atos comissivos ou omissivos que visem impedir ou retardar a constituição do crédito tributário ou a sua satisfação. Depreende-se,

¹ Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

ainda, da leitura dos dispositivos citados que, para aplicar a multa qualificada, é necessário observar a existência do elemento subjetivo — dolo — para caracterizar o intuito (dolo direto), ou o risco assumido (dolo indireto), de fraudar ou de sonegar.

Sustenta a decisão recorrida que, no caso em tela, resta justificada a aplicação da multa no percentual de 150% pela ocorrência dos ilícitos previstos na Lei nº 4.502/64, conclusão a que se chegou em razão dos fatos e situações que teriam sido colhidos dos autos do presente processo, em consonância com a omissão de receita com base em notas fiscais canceladas. Notas fiscais estas que estão com as quatro vias da nota fiscal de papel.

Ocorre que, para aplicar a multa mais gravosa e qualificada, é preciso que a autoridade lançadora justifique a majoração, apontando e demonstrando os fatos que, em seu entendimento, caracterizariam as hipóteses estabelecidas pela lei.

Isso porque, para que ocorra a fraude definida pelo artigo 72 da Lei n.º 4.502, de 1964 como *“toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”* é necessário demonstrar não que o contribuinte teve a intenção de pagar menos imposto, mas que ele teve a intenção de empregar meios ilícitos, “fraudulentos”, para obter a economia fiscal desejada.

É o que se depreende, inclusive, da leitura de dispositivos da Lei n.º 8.137, de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, nos seguintes termos:

“Artigo 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou *contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*

(...)

II - FRAUDAR a fiscalização tributária, INSERINDO ELEMENTOS INEXATOS, OU OMITINDO OPERAÇÃO DE QUALQUER NATUREZA, EM DOCUMENTO OU LIVRO EXIGIDO PELA LEI FISCAL;

(...).” “Artigo 2º - Constitui crime da mesma natureza:

I - FAZER DECLARAÇÃO FALSA OU OMITIR DECLARAÇÃO SOBRE RENDAS, BENS OU FATOS, OU EMPREGAR OUTRA FRAUDE, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

(...)” (não destacados no original).

Como se percebe pela simples leitura do inciso II do artigo 1º da Lei n.º 8.137, de 1990, fraudar a fiscalização tributária significa inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Da mesma forma, o inciso I do artigo 2º desta lei deixa bem claro que o núcleo do tipo correspondente à fraude fiscal é a falsidade.

Ora, se a fraude pressupõe a apresentação pelo sujeito passivo de elementos falsos ou a omissão de ato sobre o qual a administração tributária deveria ter ciência, é certo

que a autoridade autuante, para impor a multa qualificada, deve apontar com toda a precisão os elementos que demonstrem a fraude.

Este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já editou Súmula quanto à qualificação da multa de ofício, no que tange à omissão de receita:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Durante a fiscalização, conforme consta nos relatos fiscais, a Recorrente apresentou a documentação que lhe foi solicitada, atendendo as intimações solicitadas.

Todavia foi constada a omissão de receita pelo cancelamento de 04 (quatro) notas fiscais, sendo que na realidade existiriam 11 notas canceladas, mas o fisco entendeu que somente as notas fiscais nº 237, 243, 249 e 255 seriam objeto de garantia bancárias.

Assim, no que tange a este ponto, o julgamento deve ser convertido na realização de diligência para verificação da falta de contabilização das notas fiscais de prestação de serviços canceladas, emitidas para uma outra empresa pertencente ao mesmo grupo societário, se de fato foram utilizadas como garantia de empréstimos bancários para fins de comprovação da conduta dolosa.

II. 4 - Do Mérito

II. 4. 1 - Da Infração Pertinente à omissão de receita – receitas não contabilizadas – notas fiscais omitidas.

Conforme apontado no tópico anterior, quanto à desqualificação da multa de ofício, houve a autuação por “omissão de receita – receita não contabilizadas por notas fiscais omitidas”, pela falta de contabilização de 04 notas fiscais de prestação de serviços canceladas, porém emitidas para uma outra empresa pertencente ao mesmo grupo societário porque foram utilizadas como garantia de empréstimos bancários.

A DRJ alega que a conclusão da omissão de receitas por parte da fiscalização decorre da verificação do desconto de duplicatas no Unibanco (fls. 69 e 81 do anexo I), garantia de empréstimo no Banco Bonsucesso (fls. 85/98 do anexo I) e desconto de duplicata no Banco Rural (fls. 254/258 do anexo I). Saliento que havia, nas quatro vias das respectivas notas fiscais (fls. 578/593), assim como no livro de registro de prestação de serviços (fls. 31, 37, 43 e 49 do anexo II) a indicação de que elas se encontravam canceladas.

Além disso, a DRJ alega serem sintomáticas as omissões de receitas, pois o contribuinte emitiu 04 (quatro) notas fiscais e duplicatas, descontando-as ou servindo de garantias em empréstimos bancários, e nos vencimentos das operações, as empresas Orteng Equipamentos e Sistemas e Aces AC Engenharia e Sistemas (empresa objeto do faturamento) lhe repassam os valores para resgates dos títulos.

Por esses motivos, segundo a DRJ, as evidências de faturamentos seriam fortes e o procedimento de posteriormente cancelar as notas fiscais revelaria o intuito doloso de omitir as receitas.

Bem, seguindo a linha exposta no tópico pertinente a qualificação da multa, entendo que não assiste razão á fiscalização.

O que o Fiscalização considerou como prova de irregularidade, inclusive passível de multa agravada, foi o regular cancelamento de 04 (quatro) notas fiscais de emissão da Recorrente, em razão de não terem sido executados os serviços que viriam a constituir seu objeto.

O fato de tais notas fiscais terem sido utilizadas como lastro para uma operação bancária pode ser indício da prática presumida pela fiscalização de ilícito tributário, como também pode caracteriza a ocorrência de fato gerador de tributos lastreados em omissão de receita.

Em conformidade com a decisão da DRJ, ficou entendido que a existência de recursos (aportes de capital) recebidos das empresas Aces AC Equipamentos e Orteng Equipamentos, devidamente contabilizados, que teriam sido utilizados nas liquidações dos empréstimos bancários obtidos junto aos Bancos Bonsucesso e Unibanco, fosse uma omissão de receita. Para estes, existiriam as omissões nos repasses dos valores para resgates dos títulos, como descrito às fls. 859.

Por outro lado, a fiscalização entendeu que “Foi possível a fiscalização concluir que estes faturamentos constituídos pelas 04 notas fiscais acima referidas, efetivamente ocorreram uma vez que serviram de garantia aos empréstimos ocorridos nos Bancos: UNIBANCO. BONSUESSO e RURAL, conforme documentação encaminhada pelos mesmos e acostados no ANEXO 1 do presente processo, conforme a seguir discriminado.”

Os aportes financeiros de Aces AC Equipamentos e da Orteng Equipamentos foram comprovados por ocasião da impugnação contra Infração Omissão de Receitas por Depósitos Bancários, sendo os elementos de prova acolhidos, e a infração indevidamente constituída, excluída pelo próprio Acórdão recorrido, e objeto do Recurso de Ofício.

Diante dos pagamentos e quitações do mútuo com as instituições financeiras, pode ser que haja indício de omissão de receita. A emissão da Duplicata/Fatura e Nota Fiscal de Prestação de Serviços pode ter sido um ato negocial e comercial entre a Orteng AC Service e as Instituições Financeiras. Não houve a liquidação das duplicatas pelo destinatário/sacado (Aces AC Engenharia e Sistemas Ltda.), o que pode evidenciar o efetivo cancelamento das Notas Fiscais, uma vez que não ocorreu a prestação dos serviços que seria o seu objeto, sendo os valores devidamente devolvidos.

A Orteng AC Service, tomadora dos empréstimos bancários, conforme noticiado aos autos, promoveu o pagamento dos empréstimos nos respectivos vencimentos, extinguindo a obrigação financeira e, por conseguinte, o título de crédito bancário.

As quatro vias dos originais das Notas Fiscais de números 0237, 0243, 0249 e 0255, com as inscrições grafadas como canceladas foram anexadas às folhas 578 a 590.

Assim, no que tange a este ponto, o julgamento deve ser convertido na realização de diligência para verificação da falta de contabilização das notas fiscais de prestação de serviços canceladas, emitidas para uma outra empresa pertencente ao mesmo grupo societário, se de fato foram utilizadas como garantia de empréstimos bancários.

II. 4. 2 - Da Infração Pertinente à custos ou despesas não comprovados – glosa de outras despesas e gastos operacionais.

Alega a Recorrente que os valores contabilizados na rubricas contábeis 1935-03.01.02.02.20.01 – GASTOS OPERACIONAIS – Administração, e 347-03.01.01.01.06.01 – Outras Despesas são despesas usuais e necessárias a manutenção da atividade operacional da pessoa jurídica, e se enquadram nos conceitos de dedutibilidade do artigo 299 do RIR/99.

Segunda esta, todos os documentos utilizados na escrituração contábil encontravam e encontram-se à disposição do fisco para sua auditoria, não havendo motivo para a glosa e que as mesmas estariam contabilizadas em seu Livro Razão, conforme constante nos Anexos V e VI dos presentes autos.

As despesas operacionais e dedutíveis na determinação do lucro real são aquelas que se encaixam no disposto no art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99, “RIR”), vejamos:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º)

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Isto é, as despesas operacionais dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da empresa, usuais no tipo de transações ou operações exigidas em sua atividade, comprovadas por meio de documentação idônea e também aquelas cruciais à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas.

O Parecer Normativo nº 32/81 definiu como despesa necessária aquele gasto essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades que estejam vinculadas às fontes produtoras do rendimento.

O professor Ricardo Mariz de Oliveira in “Fundamentos do Imposto de Renda” - São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008, págs. 689/690, por sua vez, preconiza que:

Realmente, é hoje pacífico na doutrina e em jurisprudência que o imposto de renda somente incide quando ocorrer acréscimo patrimonial (...)

Ora, acréscimo patrimonial somente existe quando haja ingresso de novos bens ao patrimônio, os quais tenham valor que supere o montante dos gastos incorridos para a sua produção (...)

Agora, se verificarmos que, além do custo, o vendedor necessariamente tem que incidir em outras despesas para manter e realizar seus

negócios, o valor da receita, na parte em que meramente repõe essas outras despesas pagas pelo patrimônio anterior, também não representa acréscimo patrimonial (...)

Isso significa que, quanto ao imposto de renda - “imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza”, segundo o correto título constitucional -, é da sua essência a dedução dos custos e das despesas que sejam necessários para produzir o acréscimo patrimonial, até em atendimento ao princípio da universalidade.

Ocorre que não basta somente que as despesas sejam essências e necessárias a atividade da empresa, para que estas sejam dedutíveis, mas também que estas sejam comprovadas por documentação hábil e idônea das despesas incorrida. Não basta, como fez a Recorrente, demonstrar o Livro Razão, é necessário que haja também a comprovação efetiva da despesa incorrida através de documentos. Nessa linha já decidiu este Egrégio CARF:

Assunto: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA-IRPJ.

Ano-calendário: 2002

Ementa: GLOSA DE DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A falta de comprovação documental das operações que originaram as despesas escrituradas enseja sua glosa. Todavia, devem ser afastadas do lançamento as despesas devidamente comprovadas. (CARF, 1º Seção, 3º Câmara, 1º Turma Ordinária, Relator Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Sessão de 26/01/2011 – Acórdão nº 1301-000.477 – Processo 18471002129/2001-56.

Assim, em que pese o meu posicionamento de que incumbe ao Fisco comprovar de maneira cabal e fundamentada de que as despesas computadas na determinação do lucro real não são essenciais ou não foram efetivamente incorridas, no presente caso a Recorrente deixou de colacionar a documentação pertinente a cada despesa incorrida que comprovariam por fim a sua dedutibilidade, como notas de serviços essenciais, assistência médica, despesas com custos, pessoal, matéria prima e etc.

Por estes motivos, entendo que não merece prosperar este ponto do Recurso Voluntário, motivo pelo qual nego provimento a este tópico e mantenho o crédito tributário pertinente às glosas de despesas.

Conclusões

Tendo em vista as peculiaridades dos presentes autos, bem como do início de prova produzido pela Recorrente, em sucedendo e com observância do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, voto por converter o julgamento na realização de diligência para a autoridade preparadora da Unidade da Receita Federal do Brasil que jurisdicione a Recorrente cotejar as informações fornecidas pela Recorrente com os registros internos da RFB para aferir a verossimilhança, a clareza, a precisão e a congruência das exigências constantes nos presentes autos.

Deve-se verificar a falta de contabilização das notas fiscais de prestação de serviços canceladas, emitidas para uma outra empresa pertencente ao mesmo grupo societário, e se de fato elas foram utilizadas como garantia de empréstimos bancários, já que tais fatos

fundamentam a infração de omissão de receita, inclusive para fins de comprovação da conduta dolosa, isto é, em relação aos seguinte itens:

II. 3 - Da aplicação da multa qualificada de 150% e o reflexo na contagem do prazo decadencial do crédito tributário; e

II. 4.1 - Da Infração Pertinente à omissão de receita – receitas não contabilizadas – notas fiscais omitidas.

A autoridade designada para cumprir a diligência solicitada deverá elaborar o Relatório Fiscal circunstanciado e conclusivo sobre os fatos averiguados.

A Recorrente deve ser cientificada dos procedimentos referentes às diligências efetuadas e do Relatório Fiscal para que, desejando, se manifeste a respeito dessas questões com o objetivo de lhe assegurar o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes².

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto