ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16024.000129/2009-26

CÓPIA

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

Processo nº	16024.000129/2009-26
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**1301-001.261 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	11 de julho de 2013
Matéria	IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS E GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL
	PRAIAMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO & DISTRIBUIÇÃO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006

Ementa:

DESPESA NÃO NECESSÁRIA. GLOSA. PROCEDÊNCIA.

Tratando-se de apropriação de despesa no resultado fiscal cujo fundamento foi a celebração do contrato de exclusividade, isto é, o motivo que levou à contribuinte a registrar no resultado a despesa considerada incorrida foi a assinatura de contrato que lhe garantia exclusividade na distribuição de produtos, à evidência, não sendo o referido contrato respeitado, desaparece o elemento justificador do dispêndio e, por conseqüência, a sua necessidade.

LANÇAMENTO ORIGINAL. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO FATO GERADOR E NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, RETIFICAÇÃO PELA AUTORIDADE JULGADORA. IMPOSSIBILIDADE.

A autoridade administrativa julgadora não está autorizada a promover alteração do fato gerador e da base de cálculo discriminados no lançamento original, eis que tal providência representa inovação em relação ao referido ato.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar em cerceamento do direito de defesa na situação em que, em virtude de a contribuinte ter enfrentado dificuldade no acesso a peças do processo, a autoridade julgadora administrativa, determina a reabertura de prazo para aditamento de razões e apresentação de documentação complementar. O cerceamento em questão revela-se ainda mais inexistente no caso em que o contribuinte, tendo a seu dispor o novo prazo, simplesmente reitera a argumentação expendida na defesa inicial, aportando

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

documento que, considerado o histórico do procedimento, poderia ter sido apresentado no curso da ação fiscal.

INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR. ALEGAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA

Se a autoridade fiscal, no exercício da atividade estampada no art. 150 do Código Tributário Nacional, identifica o cômputo de despesas no resultado fiscal apurado pelo contribuinte para as quais não foram apresentados os respectivos documentos de suporte ou não foram preenchidos os requisitos de dedutibilidade estabelecidos na legislação de regência, cabe-lhe, nos exatos termos do disposto no art. 142 do citado diploma legal, promover, se for o caso, o lançamento tributário correspondente, eis que tais valores deveriam ter sido considerados na base de cálculo das exações devidas. Idêntico procedimento deve ser adotado pela autoridade fiscal quando ela constata, ainda que em decorrência de aplicação de presunção prevista em lei, omissão de receitas. Ressalvada a hipótese de prejuízo fiscal em montante superior à matéria tributável apurada, revela-se absolutamente improcedente a afirmativa de que, diante de tais circunstâncias, não ocorre o fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

Em conformidade com o parágrafo 2º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. No caso vertente, inexiste reparo a ser feito a aplicação da presunção em referência, vez que, não obstante reiteradas intimações, a contribuinte não comprovou, por meio de documentos hábeis e idôneos, ingressos registrados na referida conta, autorizando, assim, a recomposição do seu saldo.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO NÃO COMPROVADO.

Nos termos do art. 40 da Lei nº 9.430/96, a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracteriza, também, omissão de receita.

DESPESAS DE PROPAGANDA. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. INEXISTÊNCIA.

A comprovação da ocorrência de evento da natureza no Município em que supostamente a documentação da fiscalizada encontrava-se arquivada, não constitui prova suficiente do seu extravio, especialmente quando não são adotadas as providências previstas na legislação de regência para a hipótese e quando o contribuinte não demonstra ter envidado esforços no sentido de reconstituí-la.

MULTA QUALIFICADA.

Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I - pelo voto de qualidade, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de ofício para restabelecer a glosa das despesas de comercialização no montante de R$ 26.968.512,00, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator. Vencidos os Conselheiros Carlos Augusto de Andrade Jenier, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Valmir Sandri; e II - pelo voto de qualidade, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.Vencidos os Conselheiros Carlos Augusto de Andrade Jenier, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Valmir Sandri.

CÓPIA

"documento assinado digitalmente"

Plínio Rodrigues Lima

Presidente.

"documento assinado digitalmente"

Wilson Fernandes Guimarães

Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Plínio Rodrigues Lima, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS), relativas aos anos-calendário de 2004 e de 2005, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações: i) omissão de receitas, caracterizada por SALDO CREDOR DE CAIXA; ii) omissão de receitas, caracterizada por PASSIVO FICTÍCIO; iii) glosa de despesas de propaganda e de comercialização; e iv) falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL sobre bases de cálculo estimadas.

Inconformada, a autuada interpôs impugnação (fls. 990/1.033), momento em que trouxe os seguintes argumentos:

- que teria ocorrido cerceamento de seu direito de defesa, em face da dificuldade de acesso oposta aos demais documentos não juntados aos autos de infração e relatórios fiscais a ela entregues, mencionados, porém, pelo autuante no Relatório Fiscal (fls. 202/206, 304/320, 336/529, 530/549, 560/562, 589/631, 663/719, 720/964);

- que, apesar de ter se dirigido à DRF/Sorocaba-SP, local da lavratura dos autos de infração, para obtenção das cópias mencionadas, e, após, à ARF/Duque de Caxias-RJ, repartição para onde os autos foram enviados, não obteve sucesso em seu intento, eis que foi-lhe informado que os autos encontravam-se ainda em trânsito,

- que, em virtude do fato acima exposto, entregou sua impugnação sem, contudo, ter tido acesso a esses importantes documentos que serviram de base às autuações;

- que o artigo 5°, LV, da Constituição Federal, entretanto, garante aos litigantes em processo administrativo ou judicial, e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

- que o cerne da autuação teria sido a desconsideração dos contratos firmados com a CERVEJARIA PETRÓPOLIS e a JM INDÚSTRIA, COMÉRCIO & LOGÍSTICA LTDA, que no entendimento do autuante são ineficazes e sem validade, sob a justificativa de que as situações de distribuição e exclusividade nunca foram respeitadas pelas partes, indicando a ocorrência de despesa desnecessária não exigida pela atividade desenvolvida;

- que a norma antielisão, introduzida no ordenamento jurídico através da Lei Complementar n° 104, de 10/01/2001, acrescentou um parágrafo único ao artigo 116 do CTN, permitindo à autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos nas condições ali estabelecidas, sendo que a parte final do texto fala em observância dos procedimentos estabelecidos em leis ordinárias, entretanto, os artigos da Medida Provisória n° 66 que regulamentavam a matéria não foram convertidos em lei, inexistindo, assim, tal regulamentação;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- que verifica-se, portanto, a ausência de Lei Ordinária autorizativa dos poderes de desconsideração de atos e negócios jurídicos, postos em prática pela autoridade administrativa;

- que o art. 14, § 1º, da MP n° 66, fixava alguns requisitos a serem considerados para a desoneração de atos e negócios jurídicos, dentre eles, a falta de propósito negocial ou o abuso de forma, porém, não levando tais requisitos em consideração, a auditoria fazendária vem autuando fazendo uso dos conceitos de simulação e fraude do Direito Civil, sem o mínimo de acuidade;

- que em nosso direito existe norma de observância geral determinando que a forma deve ser obrigatoriamente respeitada pelo aplicador da lei tributária, de vez que o art. 109 do CTN preceitua, com fundamento no art. 146, inciso III, da Constituição Federal, que "os princípios gerais do direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários";

- que, quando a lei tributária reporta-se a figuras reguladas pelo direito privado, há que se verificar qual a sua definição, os seus elementos e o seu significado, de acordo com os princípios aplicáveis às relações entre particulares;

- que, embora os efeitos fiscais dessas figuras devam ser definidos pela lei tributária, a forma jurídica há de ser respeitada exatamente como definida pelo direito privado, logo, não pode a autoridade administrativa, na condição de aplicador da lei, modificar o regime tributário legalmente previsto para atos ou negócios jurídicos celebrados com a observância das regras do direito privado;

- que a autoridade administrativa comete grave equívoco quando pretende afastar atos ou negócios jurídicos que entende abusivos perante o direito tributário, com apoio em dispositivos do Código Civil que tratam de fraude à lei ou de abuso de direito (CC, arts. 166, inciso VI, e 187);

- que, no caso, não há abuso de forma na celebração dos negócios, notadamente com relação à cessão de área comercial contratada com a "CERVEJARIA PETRÓPOLIS" e no que concerne aos negócios jurídicos realizados com a empresa "JM", assim como tampouco há desvio de finalidade nos negócios jurídicos celebrados por ela e as partes envolvidas nos contratos e operações destacados no Relatório Fiscal, porquanto foram observadas, estritamente, as regras jurídicas, fiscais e contábeis em cada operação;

- que a aplicação dessas figuras civis no âmbito tributário se dá apenas quando os atos ou negócios jurídicos celebrados pelos particulares estiverem em desacordo com princípios e regras do direito privado, como, por exemplo, a autonomia da vontade, a boa-fé contratual, os bons costumes, os quais, entretanto, foram observados nas operações citadas;

- que, ausente a previsão na lei tributária, não pode o intérprete simplesmente importar os conceitos de fraude à lei e abuso de direito aplicáveis no âmbito privado, até porque as características e, principalmente, os efeitos fiscais dessas figuras hão de ser diversos dos civis;

- que, além disso, a despesa realizada, decorrente do "Contrato de Cessão de Área para Distribuição Exclusiva e Garantia de Fornecimento de Produto" é inerente à sua

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

atividade econômica, sendo, por conseguinte, indispensável à consecução de seus fins e à manutenção de sua atividade empresarial, conforme documentação hábil apresentada à Fiscalização, sendo, portanto, despesas necessárias, sem as quais o empreendimento empresarial não poderia seguir adiante, ou seja, são dispêndios que lhe possibilitaram promover suas atividades com o consequente incremento de sua fonte produtora de riquezas, subsumindo-se ao disposto no art. 299, do RIR/1999;

- que, no caso, havia necessidade indispensável de se estabelecer áreas para sua atuação, prática comum em qualquer segmento econômico que dependa de terceiros para exploração de determinadas localidades com o objetivo de expandir sua participação no mercado;

- que o fato de terem ocorrido vendas realizadas por terceiros na área que lhe era exclusiva, no período analisado pela Fiscalização, em nada compromete a dedutibilidade das despesas;

- que o contrato firmado com a "CERVEJARIA PETRÓPOLIS" estabelecia prazo de vigência de 120 meses (cláusula V do Instrumento Particular de Cessão de Área para Distribuição Exclusiva e Garantia de Fornecimento de Produto, às fls. 307), porém, sua longa duração era consequencia do tempo e do vultoso investimento que se fariam necessários para implantação das atividades em todas as áreas negociadas no contrato;

- que, apesar de detentora dos direitos de distribuição sobre as áreas mencionadas pelo autuante, não tomou qualquer medida em desfavor da empresa "JM", porque não estava ainda preparada estruturalmente para atender essas localidades e não lhe era permitido deixar de atender qualquer região, sob pena de infração contratual (item 22.4, da cláusula XXII, do Instrumento Particular de Cessão de Área, As fls. 315);

- que, por essa razão, as partes entraram em entendimento comercial para adequar e permitir a continuidade das atividades, mediante concessões recíprocas;

- que, para que haja equilíbrio contratual entre as partes, a mera liberalidade de um dos contratantes não deve ser confundida com novação, nem tampouco condição de extinção do contrato celebrado;

- que tanto é assim que todos os municípios citados no Relatório Fiscal são, atualmente, atendidos por empresas ligadas direta ou indiretamente à ela ou a seus sócios, não tendo o autuante observado a proporção entre a receita global e os valores tidos como de exceção nas supostas invasões de área;

- que, ademais, não compete aos agentes fiscais utilizar o seu juízo sobre estratégias comerciais para fundamentar uma autuação fiscal, especialmente quando se trata de um mercado altamente complexo e dependente de diversos fatores econômicos e sociais;

- que do direito constitucionalmente assegurado e do fato de que a obrigação tributária só pode nascer validamente pela ocorrência efetiva de uma hipótese de incidência prevista em lei (art. 150, inciso I, da Constituição Federal), decorre a legitimidade de o contribuinte planejar suas atividades de forma a evitar ou postergar a prática de atos e negócios inseridos nas hipóteses legais de tributação ou de maneira a procurar incorrer em situações legais de menor tributação;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- que, além disso, as despesas foram reconhecidas contabilmente e consideradas na apuração do IRPJ no período em que vigorou o contrato de cessão de área, porém, o autuante glosou despesas e reconheceu receitas de mesma natureza;

- que adiantou à "CERVEJARIA PETRÓPOLIS" o valor de R$ 206.242.721,69 e, em observância aos princípios contábeis e fiscais, somente reconheceu como despesa no ano calendário de 2005 o valor de R$ 26.968.512,00, ou seja, cerca de 13% do total, o que foi confirmado pelos próprios agentes fiscais;

- que esse procedimento foi adotado porque, na sua visão conservadora, tal valor representava a despesa incorrida no período em que vigorou a cessão de área, uma vez que o contrato determinava que a diferença adiantada deveria ser devolvida caso o seu cumprimento não se verificasse integralmente;

- que, se mais arrojada tivesse sido em sua administração tributária, poderia deduzir como despesa operacional a totalidade do adiantamento feito à "CERVEJARIA PETRÓPOLIS", mas assim não procedeu porque entendeu que com a rescisão contratual não poderia considerar tal perda como despesa;

- que de acordo com a doutrina de Hiromi Higuchi e o Conselho de Contribuintes (Acórdão n° 101-75.080/1984), quando por qualquer motivo um projeto é descontinuado, representa perda para o empreendedor e essa perda deve ser imputada em contas de resultado e pode ser deduzida para fins fiscais;

- que embora não necessários para a configuração da necessidade, já que as despesas foram incorridas de acordo com o disposto no RIR/1999, os adiantamentos, por seu turno, foram confirmados pelos auditores fiscais, os quais não registraram qualquer dúvida sobre os recibos que lhes foram entregues;

- que não haveria motivação, portanto, para a glosa das despesas lançadas a título de "Despesas de Comercialização - Utilização de Área Comercial", por serem necessárias para a atividade da empresa e, consequentemente, dedutíveis para fins de imposto de renda;

- que, pelo fato de manter com a "JM" excelentes laços comerciais, figurando ambas como vendedoras e compradoras de bebidas, ou seja, como clientes e fornecedoras ao mesmo tempo, recebia adiantamentos desta pessoa jurídica para futura entrega de mercadorias, como informado na resposta à intimação de 11/03/2009 (fls.629/631), o que gerou um saldo credor em favor da "JM";

- que o próprio Relatório Fiscal apresenta incoerências em relação à comprovação da baixa dos adiantamentos, uma vez que, na página 3 do Relatório o autuante informa que a quitação da dívida da interessada com a "JM" não restou comprovada e nas páginas 8 e 9 afirma que a interessada respondeu à intimação informando que se tratava de "adiantamento de clientes para futura entrega de mercadorias e ou compensações com algum saldo devedor junto ao cliente" e que "as quitações ocorreram por baixa da entrega de produtos e por compensações de outros débitos gerados entre PRAIAMAR e seus clientes";

- que todos os adiantamentos foram compensados com mercadorias e/ou com saldo devedor gerados ao longo de negociações com a "JM" e liquidados conforme consta nos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

lançamentos registrados nos Livros Contábeis, os quais foram exaustivamente analisados pelo agente fiscal no curso da fiscalização e parte deles anexados à defesa (fls.874/896);

- que protestava pela juntada de outros documentos aos autos, porquanto a enchente mencionada, ocorrida em seu domicilio (disse que anexou Parecer Técnico de Transcrição, subscrito por perito criminal), consumiu e/ou deteriorou dezenas de milhares de documentos, que estariam sendo objeto de triagem e restauração e que logo que estivessem recuperados seriam juntados aos autos;

- que os adiantamentos não estariam sujeitos à tributação enquanto não fossem convertidos nas suas reais receitas, pois o regime de competência determina que as vendas devem ser reconhecidas na apuração do resultado do período base em que forem efetivadas, independentemente de seu recebimento em dinheiro;

- que, dessa forma, se as receitas de vendas a prazo realizadas em dezembro devem ser reconhecidas no mês de dezembro, ainda que o recebimento em dinheiro ocorra no período base seguinte, a *contrario sensu*, os adiantamentos recebidos de clientes só poderão ser convertidos em receita no período base da efetivação da venda;

- que haveria possibilidade, também, que essa venda nem viesse a ser concretizada, como aconteceu com parte dos adiantamentos realizados pela "JM", compensados com a entrega do direito de distribuição em algumas áreas pertencentes à ela;

- que a justificativa apresentada pelo Fisco para considerar como fictícias as operações denominadas "adiantamentos de clientes" teria se baseado em mero critério subjetivo dos agentes fiscais, que lançaram suspeitas até em relação a evento da natureza, como o vendaval ocorrido em Boituva;

- que o boletim de ocorrência somente foi lavrado treze dias após, porque a própria Delegacia de Policia fora atingida pela ventania, mas, ainda assim, além do competente registro da ocorrência junto às autoridades policiais, conseguiu reunir todos os elementos de prova do sinistro, como matérias de jornais da região e reportagens da imprensa televisiva;

- que os auditores estranham os valores envolvidos, entretanto, a legislação tributária não se alicerça em critérios de valor e sim nos procedimentos adotados pelos contribuintes para determinar se essa ou aquela norma restou infringida;

- que, além disso, o Relatório Fiscal externa claramente a postura interrogatória utilizada pelos auditores e não um procedimento de constatação de fatos através de registros contábeis e fiscais confrontados com a documentação comprobatória;

- que buscam os auditores estabelecer regras pelas quais adiantamentos de numerários podem ser efetuados somente "com a apresentação de notas fiscais de venda para futura entrega e as consequentes notas fiscais de remessa", ou seja, na hipótese de uma empresa adiantar a outra numerário para fornecimento futuro e esse fornecimento não ocorrer, fica na visão dos auditores, e somente na deles, configurada a ocorrência de operação fictícia, relegando a plano secundário a soberania das empresas envolvidas;

- que os auditores não aceitaram, ainda, movimentação física de numerário, o que evidencia total desconhecimento das características das atividades desenvolvidas por ela, nas quais esse tipo de movimentação é muito comum, devendo ser esclarecido, também, que os

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

auditores nem levaram em consideração que no período examinado existia a cobrança da CPMF e aquele que podia efetuava o mínimo de movimentação financeira em estabelecimentos bancários a fim de evitar a sua cobrança, conforme pesquisa encomendada pelo Banco Central ao Instituto Datafolha, publicada no jornal Valor Econômico, que mostra, inclusive, a intensificação do uso do dinheiro em notas e moedas como meio de pagamento, a despeito do avanço dos instrumentos eletrônicos, como cartões de débito e crédito;

- que os seus produtos preponderantes são comercializados nos estabelecimentos que, segundo a pesquisa, mais utilizam numerário para pagamento de despesas e de contas, quais sejam, mercadinhos, mercearias de bairro, restaurantes, lanchonetes e bares;

- que, se os proprietários desses estabelecimentos recebem em espécie, consequentemente, pagarão seus fornecedores da mesma forma, o que justificaria o trânsito de numerários e os altos valores em caixa, tornando-se uma prática usual neste setor;

- que vultosas quantias em espécie foram, efetivamente, movimentadas, por ser típico em suas atividades, mas não no volume mencionado pelos auditores (dois milhões por dia!), tendo em vista que à época estava munida de todas as condições de segurança para fazê-lo;

- que, se adiantamentos houveram por conta de futura entrega de mercadorias e tais adiantamentos foram ao final compensados com produtos e/ou outras operações comerciais, qual o motivo relevante que levaria os senhores agentes a entenderem que os valores correspondentes seriam decorrentes de receitas comerciais não declaradas?;

- que a fabricante dos produtos está sujeita a um rigoroso controle fiscal de produção e, ainda, ao sistema de substituição tributária, pelo qual as receitas devem desde logo ser recolhidas ao Fisco, não sendo razoável supor-se a existência de mercadoria sem a correspondente obrigação fiscal;

- que, não havendo prova de venda de mercadorias e não sendo razoável supor-se a ocorrência de evasão fiscal sem motivo justificado, o auditor só poderia desclassificar a operação econômica para figura jurídica mais adequada, ou seja, um empréstimo por conta de futura entrega de mercadoria;

- que, a propósito, o artigo 167 do Código Civil é claro ao disciplinar que "é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma";

- que o Parecer Normativo CST n° 23/1983, que dispõe sobre a aplicação das normas da legislação do imposto de renda, é esclarecedor ao afirmar que "não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exteriorize; contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamento em conta corrente, qualquer fato que configurar capital financeiro posto disposição de outra sociedade sem remuneração, ou com compensação financeira inferior àquela estipulada na lei, constitui fundamento para aplicação da norma legal";

- que, portanto, no presente caso está-se diante de omissões de receita forjadas pelos auditores a partir do afastamento de lançamentos contábeis pertinentes a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

negócios jurídicos totalmente regulares, o que não é possível prevalecer frente aos mais elementares princípios e regras de nosso ordenamento jurídico;

- que os auditores ignoraram a dificuldade que ela teve para localizar os documentos relativos às operações que resultaram em despesas de propaganda e que se encontram em grande parte junto com aqueles "salvos da enchente", motivo pelo qual protestava por sua juntada assim que fossem encontrados, após a classificação daqueles deteriorados pela enchente;

- que ainda que as despesas sejam consideradas indedutíveis, não haveria amparo legal para perpetuação da tributação reflexa, visto que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não se confundem e as matérias que as compõem estão claramente definidas nos respectivos diplomas legais que as criaram;

- que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado por adições e exclusões, dentre elas a adição das despesas indedutíveis a que se refere o art. 13 da Lei n° 9.249/1995, o qual não faz qualquer menção às despesas com comercialização ou propaganda;

- que, desse modo, os auditores não poderiam alterar por conta própria a base de cálculo da CSLL para fazer incluir itens não previstos em lei, conforme, inclusive, decisões do antigo Conselho de Contribuintes (acórdãos n° 101-92.553/99, 107-05.150/98, 101-92.979/00 e 101-94.286/03), transcritas por Hiromi Higuchi em sua obra "Imposto de Renda das Empresas";

- que, estando comprovado que não ocorreu a mencionada omissão de receita, não há que se falar, também, em tributação reflexa de PIS e COFINS, sob pena de a União Federal estar incorrendo em enriquecimento ilícito;

- que a cumulação de multas isoladas e de ofício ultrapassaria o razoável, caracterizando modo indireto de burlar diversos dispositivos constitucionais, não podendo a multa fiscal ou tributária ser utilizada como expediente ou técnica de arrecadação, disfarçada em verdadeiro tributo;

- que o imposto devido é infinitamente inferior ao valor das multas, devendo ser considerado um descompasso jurídico a aplicação destas em duplicidade, pois são calculadas sobre o mesmo fato gerador, afrontando os princípios do não-confisco, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da segurança jurídica, o que é corroborado por diversas decisões exaradas pelo Conselho de Contribuintes e pelo Superior Tribunal de Justiça;

- que todas as operações realizadas observaram os requisitos legais e contábeis, sempre atendendo à legislação civil e tributária;

- que não há previsão legal que autorize o Poder Executivo a desconsiderar os atos e negócios jurídicos, desde que estejam de acordo com a autonomia da vontade, a boa-fé contratual e os costumes comerciais, como no presente caso;

- que o conceito de simulação é o constante do artigo 102 do Código Civil, que segundo Orlando Gomes ocorre quando "em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros";

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- que, para que aconteça a simulação ou dissimulação, há necessidade dos seguintes requisitos: a) conluio entre as partes, na maioria dos casos configurando uma declaração bilateral de vontade; b) não-correspondência entre a real intenção das partes e o negócio por elas declarado, apenas aparentemente querido; e c) intenção de enganar, iludir terceiros, inclusive o Fisco;

- que, entretanto, tais institutos não se confundem com elisão fiscal, se as partes que celebram o negócio, ainda que através de formas jurídicas alternativas, pretendem, efetivamente, realizá-lo como estipulado;

- que na elisão fiscal a conduta das partes é licita, não há uma falsa, aparente ou simulada declaração de vontade, eis que a declaração é real, efetiva, verdadeira, condizente com a vontade das partes, não havendo intenção de burlar, enganar ou ocultar alguma coisa do Fisco, ao contrário da simulação, onde a conduta é ilícita;

- que, no caso, todas as partes envolvidas nos contratos sempre conduziram seus negócios com o intuito de cumprir as cláusulas contratuais firmadas, cabendo, então, à Administração Pública, representada pelos auditores fiscais, o ônus da prova da ocorrência de simulação, pois, como é sabido, cabe a ela, e não ao contribuinte, constituir a prova que embasa o lançamento;

- que não basta a simples suspeita de fraude para que o ato ou negócio jurídico possa ser desqualificado pela autoridade administrativa, sendo indispensável a prova efetiva do intuito de dissimular por parte do contribuinte;

- que os atos administrativos devem pautar-se pelos princípios da motivação e da legalidade, conforme esclarecido no Acórdão 103-11.590/1982, entretanto, os auditores fiscais em nenhum momento descrevem com precisão os fatos ocorridos e seus pressupostos, que ensejaram a suposta inobservância das regras estabelecidas nos artigos 299 e 300, do RIR/1999, e não o fizeram porque não conseguiram enquadrar os atos legais praticados pela interessada como nocivos e infringentes aos citados artigos do RIR/1999, deixando isso claro e evidente quando afirmam que "na realidade, tal situação aponta para a ocorrência de uma despesa desnecessária, não exigida pela atividade da empresa, portanto não dedutível";

- que apontar significa uma possível tendência e não uma consumação de determinado ato ou fato, logo tal postura dos auditores não pode ser recepcionada como respeitadora dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, imprescindíveis a um lançamento tributário;

- que, nesse sentido, é insustentável o agravamento (qualificação) da multa de oficio, uma vez que, não restando comprovado que a interessada agiu com dolo, fraude ou simulação, pois não tem e nem nunca teve a intenção de provocar qualquer dano ao Erário, perfez-se o suporte fático-jurídico para se fazerem aplicar os temperamentos de interpretação da norma tributária, o que enseja a desconsideração da qualificação da multa de oficio de 150% e consequentemente da representação fiscal para fins penais.

Argumentando que a contribuinte teve dificuldade de acesso à íntegra dos documentos que embasaram os autos de infração, e que tal fato foi argüido por ela (pela contribuinte), a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro remeteu os autos à unidade administrativa de origem para que fosse concedido ao contribuinte o direito de,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

no prazo de trinta dias, aditar razões e documentos à impugnação interposta (Resolução n° 258, de 06/10/2009 - fls. 1262).

Em virtude de tal providência, a contribuinte, complementando a impugnação interposta, alegou:

- que, diante da postura adotada de prorrogação do prazo para aditamento de razões e de documentos, ficava configurado o cerceamento do direito de defesa naquela ocasião;

- que, todavia, a diligência solicitada não convalidaria o procedimento fiscal, posto que, o cerceamento ao exercício da liberdade de defesa, por configurar violação às garantias fundamentais e desobediência às formas legais processuais, afigurar-se-ia eivado de nulidade absoluta, impossível de ser convalidado;

- que, de acordo com o art. 166 do Código Civil, seria nulo o negócio jurídico quando (...) não revestir a forma prescrita em lei (inciso IV) e for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade (inciso V);

- que tanto ocorreu na instauração a desobediência à forma legal como foram preteridas as solenidades previstas na lei, para o exercício do direito de defesa, razão pela qual incidiria, inequivocamente, na hipótese, a lei geral que prescreve a sanção para os atos nulos, insculpida no art. 169, do Código Civil (o negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo);

- que, uma vez reconhecida a nulidade por cerceamento de defesa, deveria ser decretada a nulidade de todo o procedimento "*ab initio*", devido à contaminação de todos os atos do procedimento;

- que, sem prejuízo dos argumentos já expostos na impugnação inicial, apresenta cópia do Laudo Pericial Contábil apresentado no processo DRT n° 4.183.918/2008 (fls. 1270/1294), em tramitação no Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, cujo objetivo fora verificar a integridade de seus registros contábeis, referente ao exercício de 2005, advindos do Contrato de Cessão de Área pactuado com a Cervejaria Petrópolis e responder os quesitos formulados no citado processo DRT, em trâmite perante o Tribunal de Impostos;

- que caberia mencionar que o aludido parecer concluiu que os registros contábeis efetuados relativos ao fato estão absolutamente corretos e em conformidade com as normas brasileiras de contabilidade;

- que, consequentemente, se os negócios de cessão de área se afiguram legítimos, não se pode impugná-los na sua essência e mesmo na sua extensão com outras empresas.

Ao final, destacou que o trabalho fiscal não se pautou pela legalidade e sim pela apreciação subjetiva, em detrimento da apuração da verdade, e reiterou todos os termos de sua impugnação inicial.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, apreciando as razões trazidas pela defesa inaugural, decidiu, por meio

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

do acórdão nº 12-40.190, de 31 de agosto de 2011, pela procedência parcial dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

PRELIMINAR DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A reabertura de prazo para aditamento de razões à inicial e eventual juntada de novos documentos aos autos, concedida em razão da dificuldade de acesso da pessoa jurídica à íntegra dos documentos que amparam os autos de infração, não configura hipótese de nulidade absoluta por não contaminar os atos a ela anteriores. Uma vez corrigido o vício e não tendo a pessoa jurídica tido qualquer prejuízo com vistas a apresentação de sua defesa, afasta-se a preliminar de nulidade suscitada.

LUCRO REAL ANUAL. OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA. NÃO COMPROVAÇÃO DOS ADIANTAMENTOS ESCRITURADOS.

A falta de comprovação dos "adiantamentos de clientes" escriturados nos livros da pessoa jurídica, enseja a recomposição do saldo da conta Caixa para a exclusão desses valores e a tributação como omissão de receitas do saldo credor apurado.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO NÃO COMPROVADO.

A manutenção, em conta do Passivo Circulante denominada "Adiantamento de Clientes", de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada pela pessoa jurídica, caracteriza-se como omissão de receitas.

DESPESAS COM PROPAGANDA. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Se a pessoa jurídica deixa de comprovar documentalmente os lançamentos contábeis das despesas de propaganda realizadas, cabível a glosa efetuada.

DESPESAS DE COMERCIALIZAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE. GLOSA INCABÍVEL.

Incabível a glosa das despesas de comercialização, quando constem dos autos elementos que denotam a sua necessidade à atividade da pessoa jurídica.

CSLL. PIS. COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento matriz (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%). SALDO CREDOR DE CAIXA E PASSIVO FICTÍCIO. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO.

Impõe-se a aplicação da multa qualificada, se as provas carreadas aos autos no curso da ação fiscal evidenciam a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, pela prática reiterada, em dois anos calendário consecutivos, de desviar receitas da tributação, mediante o expediente de escriturar inúmeros "adiantamentos de clientes", não comprovados, na conta Caixa e em conta de passivo circulante.

IRPJ E CSLL. EXIGÊNCIA DE MULTAS ISOLADAS POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. ERRO NA DATA DA OCORRÊNCIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DO FATO GERADOR E NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. AFASTAMENTO DA EXIGÊNCIA.

A constatação de equívocos cometidos na lavratura dos autos de infração, quanto à data da ocorrência do fato gerador e ao valor da base de cálculo reapurada, enseja o cancelamento das exigências de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL.

CÓPIA

Diante da exoneração de parte do crédito tributário constituído, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 1.373/1.412, em que, renovando a argumentação expendida na peça impugnatória, sustenta:

- a ocorrência de cerceamento do direito de defesa e de violação ao princípio da publicidade dos atos processuais;

- a ausência da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL nos períodos de apuração abrangidos pela fiscalização e de qualquer prática que pudesse ser classificada como omissão de receitas;

- a ocorrência de erro de lançamento da "glosa de saldo credor de caixa";

- a ocorrência de caso fortuito ou força maior no curso da fiscalização;

- a impossibilidade de manutenção, de um lado, da "glosa de saldo credor de caixa", e, de outro, a "glosa do suposto passivo fictício";

- a inexistência de simulação ou fraude e dos pressupostos legais autorizadores da qualificação da multa de ofício.

É o Relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço dos apelos.

Em conformidade com o Relatório Fiscal de fls. 903/930, foram as seguintes as irregularidades apuradas por meio do procedimento fiscal levado a efeito contra a contribuinte:

i) FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DESPESAS DE PROPAGANDA: a contribuinte não comprovou as despesas efetuadas com a empresa DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS SOL NASCENTE LTDA. – Matéria Tributável = R$ 3.001.780,00 (ano-calendário 2004);

ii) GLOSA DE DESPESAS DE COMERCIALIZAÇÃO: as despesas foram consideradas não necessárias, haja vista que os motivos justificadores dos dispêndios (utilização de áreas para distribuição com exclusividade e garantia de fornecimento de produto) não foram confirmados – Matéria Tributável = R$ 26.968.512,00 (ano-calendário 2005);

iii) SALDO CREDOR DE CAIXA: decorrente da desconsideração de operações nominadas de ADIANTAMENTOS DE CLIENTES, consideradas fictícias – Matéria Tributável = R$ 128.009.809,71 (ano-calendário 2004);

iv) PASSIVO FICTÍCIO: falta de comprovação do saldo da conta ADIANTAMENTO DE CLIENTES – Matéria Tributável = R$ 10.199.474,24 (ano-calendário 2005);

v) MULTA ISOLADA: decorrente da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL a título de antecipações obrigatórias (estimativas) – R$ 12.455.973,12 (IRPJ) e R$ 4.487.750,32 (CSLL).

Aprecio, pois, os recursos impetrados.

RECURSO DE OFÍCIO

Transcrevo, abaixo, fragmento do voto do condutor da decisão de primeiro grau que trata do cancelamento de parte das exigências constituídas.

> Das despesas de comercialização
>
> 42. A interessada atua no ramo atacadista e de distribuição de bebidas em geral e os contratos firmados com a "CERVEJARIA PETRÓPOLIS" e a "JM" tiveram por finalidade ampliar a sua área de atuação.
>
> 43. Nesse sentido, celebrou com a "CERVEJARIA PETRÓPOLIS" (cedente), em 31/12/2004, "cessão parcial de áreas para distribuição com exclusividade e garantia de fornecimento de produto" (fls. 304/317). Por intermédio desse instrumento particular, a "CERVEJARIA PETRÓPOLIS" cedeu à interessada

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(cessionária) o direito à distribuição, com exclusividade, dos produtos de fabricação da cedente, na área abrangida pelos estados brasileiros relacionados no Anexo I do instrumento de fls. 318, em adição à área cujo direito de distribuição exclusiva já era exercido pela cessionária (itens 2.1 e 2.2). O prazo fixado no contrato era de 120 (cento e vinte meses), iniciando-se em 01/01/2005 e encerrando-se em 01/01/2015 (itens 5.1) e nesse período a cessionária pagaria à cedente o montante de R$ 512.400.000,00 (item 8.1).

Acordaram as partes em admitir a sub-cessão ou a transferência parcial da cessão, com anuência da cedente, desde que mantidas todas as condições e obrigações estipuladas no contrato (item 23.1).

44. As partes celebraram, ainda, Aditamento Contratual (fls. 319/320), em 28/01/2005, para retificar os itens 8.1.2 e 8.1.3 e estabelecer que a amortização do contrato ocorreria mensalmente, no último dia de cada mês, aplicando-se 1/114 avos por mês, iniciando-se 180 (cento e oitenta) dias após o início da vigência do contrato em 01/01/2005.

45. Em 03/01/2005, a interessada (cedente) e a "JM" (cessionária) celebraram idêntico contrato de cessão parcial de área, por meio do qual a interessada cedeu à "JM" o direito à distribuição dos produtos de fabricação da "CERVEJARIA PETRÓPOLIS" nos estados do Rio de Janeiro, Espírito Santo e Minas Gerais, que de acordo com o Anexo I do contrato firmado com a "CERVEJARIA PETRÓPOLIS" eram áreas de distribuição exclusiva da interessada.

46. O fiscal autuante afirma que, na prática, as cláusulas dos contratos que previam a venda de produtos da "CERVEJARIA PETRÓPOLIS" com exclusividade em determinadas regiões do país não foram respeitadas, de vez que a interessada realizou vendas para empresas situadas em regiões onde ela não detinha exclusividade. Sustenta, então, que tais contratos são documentos ineficazes e sem validade, citando como exemplo para justificar sua tese a precoce revogação de ambos os contratos de exclusividade celebrados. Com base nesses fatos, glosou as despesas pagas no período por considerá-las não necessárias à atividade da interessada.

47. Os documentos trazidos aos autos comprovam que a interessada pagou efetivamente à "CERVEJARIA PETRÓPOLIS" durante o ano calendário de 2005 a importância de R$ 206.242.721,69, a titulo de adiantamento pela cessão de área, tendo reconhecido em sua contabilidade, de conformidade com os princípios contábeis e fiscais, o montante de R$ 26.968.512,00, que segundo ela, representa a despesa incorrida no período em que vigorou o contrato de cessão, tendo em vista que o mesmo determinava que a diferença adiantada deveria ser devolvida, caso não fosse cumprido em sua integralidade. Recibos dos pagamentos efetuados encontram-se às fls. 336/399 e 402/529 dos autos.

48. Entretanto, o autuante não questiona os pagamentos efetuados pela interessada à "CERVEJARIA PETRÓPOLIS" e sim, a natureza dessas despesas. Assim, para o deslinde da pendência, devo me ater exclusivamente a essa questão. Nesse sentido, cabe a seguinte pergunta: até que ponto o não cumprimento de alguma cláusula contratual ou mesmo um distrato prematuro de contrato firmado entre duas pessoas jurídicas de direito privado, invalida eventual caráter de necessidade à exploração da atividade empresarial de que devem se revestir as despesas efetivamente pagas ou incorridas por uma das partes, na vigência do contrato, para efeito de sua dedutibilidade nos termos da legislação fiscal?

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

49. Para esse fim, basta, no meu entendimento, que se afira se as despesas realizadas guardam correlação com a atividade explorada pela interessada e se estão documentalmente comprovadas, para que sejam satisfeitos os requisitos previstos no artigo 299, parágrafos 1° e 2°, do RIR/1999, transcrito a seguir:

RIR/1999

Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n° 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1° São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n° 4.506, de 1964, art. 47, § 1°).

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

50. Da leitura dos citados dispositivos legais, conclui-se que o Regulamento do Imposto de Renda somente exige que a despesa, desde que comprovada, seja inerente à atividade da empresa para ser passível de dedução. O descumprimento de cláusulas contratuais não é condição para sua dedutibilidade e nem tampouco deve ensejar, de plano, a desconsideração da necessidade das despesas pagas. Esses gastos devem ser analisados caso a caso.

51. Assim, na situação sob exame, se a distribuição dos produtos no âmbito dos estados brasileiros não se deu como rezava o contrato, mas se, ainda assim, as despesas pagas foram necessárias à atividade da interessada e à manutenção de sua fonte produtora, penso que eventuais descumprimentos contratuais não tem o condão de retirar a efetiva necessidade dos pagamentos efetuados no período de vigência do contrato. Se o território de atuação da interessada no que tange à distribuição dos produtos não corresponde àquele previsto no contrato firmado esta é uma questão a ser resolvida entre as partes envolvidas no negócio, não cabendo ao Fisco nela se imiscuir. Ao Fisco interessa, isto sim, conhecer a natureza das despesas realizadas, se operacionais ou não, para fins de dedução do lucro líquido na apuração do lucro real. Os valores pagos à "CERVEJARIA PETRÓPOLIS" ocorreram com observância da cláusula VIII que cuida do valor, com a redação dada pelo Aditamento Contratual, e as despesas realizadas, de acordo com os elementos trazidos aos autos, foram, a meu juízo, inerentes à atividade explorada pela interessada.

52. Nesses termos, discordo do autuante quanto à glosa das despesas de comercialização, motivo pelo qual voto pela exclusão da importância de R$ 26.968.512,00 da base tributável da exigência.

...

80. Consta na DIPJ/2005, que a interessada foi optante, no ano calendário de 2004, pela tributação com base no lucro real anual, apurando a base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução, razão pela qual estava sujeita ao recolhimento de estimativas. Entretanto, de janeiro a novembro/2004 nada apurou de estimativas, seja de IRPJ ou de CSLL, indicando a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DIPJ inclusive, que as respectivas bases de cálculo assumiram valores negativos nesse período. Somente em dezembro/2004 foi apurado valor a pagar.

81. Nessas situações, ao ser constatado receita omitida por parte da pessoa jurídica, o valor da omissão deve ser adicionado à base de cálculo do imposto e da contribuição no mês de sua ocorrência, para o fim de se refazer a base de cálculo e quantificar o montante do pagamento mensal que deveria ter sido apurado pela pessoa jurídica na DIPJ e não o foi.

82. Contudo, verifico que o autuante cometeu equívocos nos autos de infração correspondentes em relação à apuração da base de cálculo e à data da ocorrência do fato gerador.

83. Assim, no que concerne à omissão de receita oriunda do saldo credor de caixa, sua ocorrência deu-se em 21/12/2004. Logo, no Anexo "C" (fls. 930) a importância de R$ 128.009.809,71 deveria ser adicionada ao resultado acumulado verificado em dezembro/2004, e não em outubro/2004 como efetuado. Se o autuante assim o fizesse, haveria uma redução da base de cálculo das multas, de acordo com os valores da planilha.

84. Por sua vez, o fato gerador deveria ser 31/12/2004, eis que, se o maior saldo credor de caixa ocorreu em 21/12/2004 não deveria constar nos autos de infração que o fato gerador ocorreu em 31/10/2004.

85. Proceder-se nesta fase do procedimento fiscal a alterações do fato gerador e da base de cálculo constitui inovação, o que não é acolhido pelas normas que regem o processo administrativo fiscal.

86. Pelas razões acima, voto por excluir da autuação as multas isoladas de IRPJ e CSLL, nos valores de R$ 12.455.973,12 e R$ 4.487.750,32, respectivamente.

Como se vê, duas foram as matérias que deram causa à impetração do recurso de ofício por parte da autoridade julgadora de primeira instância: a) a glosa de despesas de comercialização no montante de R$ 26.968.512,00; e b) a aplicação de multas isoladas, nos montantes de R$ 12.455.973,12 e R$ 4.487.750,32.

No que diz respeito à glosa de despesas de comercialização, assinala a Fiscalização (Relatório Fiscal, fls. 906) que, tendo por base INSTRUMENTO PARTICULAR DE CESSÃO DE ÁREA PARA DISTRIBUIÇÃO EXCLUSIVA E GARANTIA DE FORNECIMENTO DE PRODUTO, realizado com a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS, a fiscalizada, na qualidade de cessionária, pagaria à referida empresa (cedente) o montante de R$ 512.400.000,00 pela cessão de áreas para distribuição com exclusividade e garantia de fornecimento do produto.

A despesa acima referenciada, portanto, tinha por fundamento a cessão de áreas para distribuição com exclusividade e garantia de fornecimento do produto.

Analisando os contratos, a Fiscalização constatou que a contribuinte autuada teria exclusividade de distribuição dos produtos da CERVEJARIA PETRÓPOLIS em todo território nacional, com exceção dos estados do RIO DE JANEIRO, MINAS GERAIS e ESPÍRITO SANTO, cuja distribuição ela, a contribuinte autuada, repassou para a empresa JM.

A acusação da Fiscalização é de que nada disso ocorreu.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Para comprovar referida acusação, a autoridade fiscal afirma que, em conformidade com os arquivos fiscais apresentados pela fiscalizada e pela empresa JM INDÚSTRIA E COMÉRCIO, restou apurado que as citadas empresas venderam os produtos da CERVEJARIA PETRÓPOLIS nas regiões onde não detinham exclusividade.

A autoridade fiscal apresenta quadro demonstrativo, por meio do qual indica que a empresa JM INDÚSTRIA E COMÉRCIO realizou vendas de produtos da CERVEJARIA PETRÓPOLIS (cervejas CRYSTAL e ITAIPAVA) em MATO GROSSO e SÃO PAULO, no montante de R$ 39.205.801,17.

Constatou, ainda, a Fiscalização, que a empresa JM INDÚSTRIA E COMÉRCIO adquiriu, em 2005, produtos diretamente da CERVEJARIA PETRÓPOLIS em BOITUVA, SÃO PAULO, local em que a exclusividade de fornecimento era, segundo à autoridade fiscal, para a fiscalizada.

De acordo com levantamento efetuado pela Fiscalização, no ano-calendário de 2005 a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS vendeu para a fiscalizada, em São Paulo, produtos cujo valor total alcançou a cifra de R$ 22.382.552,07, enquanto para a JM INDÚSTRIA E COMÉRCIO as vendas, no mesmo estado de São de Paulo e no mesmo ano, totalizaram R$ 116.205.503,80, revelando, assim, significativo desequilíbrio.

Adita a Fiscalização que, nos estados em que a autuada havia conferido exclusividade à JM INDÚSTRIA E COMÉRCIO (RIO DE JANEIRO, MINAS GERAIS e ESPÍRITO SANTO), ela, não só vendeu produtos da CERVEJARIA PETRÓPOLIS, como abriu várias filiais.

A partir de tais constatações, concluiu a Fiscalização que os contratos representavam documentos desprovidos de eficácia e validade, visto que a distribuição com exclusividade neles prevista nunca fora respeitada. Aduz que isso é confirmado pela revogação precoce dos referidos contratos (o celebrado entre a fiscalizada e a CERVEJARIA PETRÓPOLIS, que encerraria em 2015, teve o distrato assinado em 31.12.2005; e o celebrado pela fiscalizada com a JM INDÚSTRIA E COMÉRCIO, que encerraria em 2008, também teve o distrato assinado em 31.12.2005).

Em primeiro lugar, respondendo a indagação formulada no voto condutor da decisão de primeira instância, entendo que, em determinadas situações, o não cumprimento de cláusula contratual pode sim dar causa a glosa de despesa porventura apropriada no resultado fiscal.

No caso vertente, por exemplo, o fundamento para a apropriação da despesa foi a celebração do contrato de exclusividade, isto é, o motivo que levou à contribuinte a registrar no resultado a despesa considerada incorrida foi a assinatura de contrato que lhe garantia exclusividade na distribuição de produtos. Obviamente, se tal contrato não é respeitado, desaparece o motivo justificador do dispêndio e, por conseqüência, a sua necessidade.

É certo que, genericamente considerada, existe correlação entre a despesa e a atividade explorada pela contribuinte, contudo, no presente caso, repiso: se a razão que levou à contribuinte a assumir o dispêndio está representada por contrato de exclusividade, uma vez não respeitado tal acordo, o referido gasto revela-se absolutamente desnecessário.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No que diz respeito à impugnação interposta pela contribuinte, deixados de lado os argumentos acerca de uma suposta desconsideração dos contratos por parte da Fiscalização, eis que não é disso que a autuação cuida (não houve desconsideração do negócio, mas, sim, decretação da desnecessidade da despesa em virtude do desaparecimento do elemento justificador da sua apropriação no resultado fiscal), as alegações apresentadas, penso, não merecem acolhimento.

Com efeito, como já dito, em contexto genérico não há como não admitir que um contrato de cessão de área para distribuição exclusiva e garantia de fornecimento de produto seja inerente à atividade econômica explorada por uma empresa que se dedica, conforme registro na declaração apresentada à Receita Federal (fls. 114), à fabricação de cervejas e chopes. Entretanto, do ponto de vista estritamente tributário, isso não é suficiente à dedutibilidade do gasto. É necessário que reste comprovado que o fato que deu causa ao gasto efetivamente ocorreu, tornando-o, assim, necessário à fonte produtora dos rendimentos. No presente caso, como reiteradamente explicitado, os contratos de exclusividade não foram respeitados, logo, não houve, repito, sob a ótica estritamente tributária, necessidade de arcar com gasto incorrido para garantir tal exclusividade.

À evidência, pelas razões antes expostas, não merece guarida a alegação da contribuinte de que o fato de terem ocorrido vendas realizadas por terceiros na área que, por contrato, lhe era exclusiva, em nada compromete a dedutibilidade das despesas.

Alega a contribuinte em sua impugnação que não compete aos agentes fiscais utilizar o seu juízo sobre estratégias comerciais para fundamentar uma autuação fiscal. Porém, como já restou exaustivamente demonstrado, não se trata, aqui, de intervenção da autoridade fiscal nas estratégias comerciais da contribuinte, mas, sim, de legítima verificação das condições de dedutibilidade estabelecidas pela lei tributária.

No mais, as alegações da então impugnante foram direcionadas no sentido de prestar esclarecimentos acerca do contrato firmado com a CERVEJARIA PETRÓPOLIS; de explicar porque não tomou providências em relação à empresa JM; de informar que, atualmente, todos os municípios citados no Relatório Fiscal são atendidos por empresas ligadas direta ou indiretamente à ela ou a seus sócios; de sustentar a legitimidade do planejamento de suas atividades; de afirmar que as despesas foram reconhecidas contabilmente; de informar o montante de despesa que foi reconhecido no ano-calendário de 2005; e de reafirmar que as despesas eram necessárias para a atividade da empresa.

Nota-se, assim, que a contribuinte não trouxe, em sede defesa, argumentos capazes de justificar, ou mesmo explicar, o fato de os contratos não terem sido cumpridos.

Diante de tais circunstâncias, sou pelo restabelecimento da exigência relacionada a este item.

Relativamente às exigências das multas isoladas, penso que o decidido em primeira instância não seja digno de reparo.

De fato, a autoridade fiscal assinala que o maior saldo credor de caixa foi apurado no dia 21 de dezembro de 2004 (fls. 10 do Relatório Fiscal), o que é confirmado pelo ANEXO B do Relatório Fiscal (fls. 920). Contudo, sem motivo aparente, ao apresentar o demonstrativo do cálculo da multa isolada do IRPJ e da CSLL (ANEXO C do Relatório Fiscal – fls. 930), considerou a receita omitida no mês de outubro de 2004.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

À evidência, o erro cometido pela autoridade fiscal compromete, em substância, a constituição do crédito tributário, cabendo destacar que, na linha do sustentado pela decisão recorrida, a autoridade julgadora não está autorizada a promover alteração do fato gerador e da base de cálculo discriminados no lançamento original, eis que tal providência representa inovação em relação ao referido ato.

Assim, sou pelo provimento parcial do recurso de ofício interposto para restabelecer a glosa de despesas de comercialização no montante de R$ 26.968.512,00.

RECURSO VOLUNTÁRIO

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Argumenta a Recorrente que a não apresentação de cópias ao contribuinte de documentos necessários à realização de sua ampla defesa não pode ser sanada por intimação posterior do órgão julgador para aditar as suas razões. Diz que, em tais circunstâncias, já não haveria nenhuma garantia de que a autoridade administrativa, após tomar conhecimento da sua defesa, realizasse alterações ou modificações no conteúdo dos atos processuais anteriormente formalizados, aos quais ainda não dera publicidade.

Como visto, acolhendo argumentação da contribuinte no sentido de que havia encontrado dificuldade para ter acesso à totalidade dos documentos reunidos ao processo pela Fiscalização, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, por meio da Resolução nº 258 (fls. 1.262), decidiu restituir os autos à unidade administrativa de domicílio da fiscalizada para que lhe fosse concedido, de forma expressa, o direito de aditar razões à impugnação, bem como juntar novos documentos, vez que as cópias por ela solicitadas só lhe haviam sido entregues após a entrega da peça de defesa.

Em atendimento, a Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro emitiu TERMO DE INTIMAÇÃO (fls. 1.263) concedendo prazo de trinta dias para que a contribuinte, se quisesse, aditasse razões à impugnação e juntasse novos documentos.

Em resposta, a contribuinte, esclarecendo que restava configurado o cerceamento do direito de defesa, limitou-se a apresentar cópia de LAUDO PERICIAL acerca dos seus registros contábeis e a reiterar os termos da impugnação anteriormente apresentada (fls. 1.267/1.269).

Não identifico nos autos qualquer elemento capaz de indicar que a apresentação do referido LAUDO PERICIAL decorreu de documentos, cujo acesso só foi possível após a apresentação da impugnação. Ademais, noto que o citado documento é datado de 05 de março de 2009, anterior, portanto, à própria autuação, que é de 24 de junho de 2009, logo, tomando por base a própria peça de autuação e Relatório Fiscal, que também lhe foi dado ciência em 24 de junho de 2009, a contribuinte já poderia ter anexado ao processo o referido documento.

Com isso, penso, resta demonstrado que, ainda que se admitisse que a iniciativa da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de reabrir o prazo para que a contribuinte aditasse razões e documentos não tem o condão de convalidar os lançamentos tributários efetivados, descabe falar em cerceamento do direito de defesa, eis que a contribuinte, não obstante referida reabertura de prazo, basicamente reiterou os argumentos de defesa anteriormente apresentados.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

De qualquer forma, registro que, em sentido diverso do alegado pela Recorrente, entendo que a providência adotada na instância *a quo* foi capaz de remover, por completo, eventual dificuldade de a contribuinte compreender as infrações que lhe foram imputadas.

Ademais, a dificuldade de a contribuinte ter acesso a totalidade da documentação que serviu de suporte para a autuação derivou de fato alheio à unidade administrativa responsável pelo procedimento de ciência, qual seja, sucessivas alterações do seu domicílio fiscal.

Com efeito, a fiscalizada era domiciliada no município de BOITUVA, São Paulo, à época da instauração do procedimento fiscal (Termo de Início de Fiscalização, fls. 196). Por ocasião da lavratura do auto de infração, seu domicílio era o bairro de Cordovil, na cidade do Rio de Janeiro. O extrato de fls. 968, contudo, emitido em 1º de julho de 2009, aponta como domicílio o município de Duque de Caxias, razão pela qual o processo foi encaminhado à Agência da Receita Federal naquela cidade, subordinada à Delegacia da Receita Federal em Nova Iguaçu (fls. 969/970). Por ocasião da apresentação de pedido para juntar procuração e atos constitutivos, bem como para reiterar solicitação no sentido de que o processo fosse disponibilizado para fins de extração de cópias, fls. 972/974, a contribuinte indicou como domicílio o bairro Centro, no município do Rio de Janeiro (mesmo endereço apontado na peça impugnatória).

Justificável, assim, a dificuldade da contribuinte ter acesso à integra dos autos, o que, entretanto, nenhum prejuízo trouxe ao exercício do contraditório, seja em virtude da reabertura de prazo para aditamento de razões e documentos estabelecido na instância *a quo*, seja pela demonstração efetiva pela própria autuada de que a documentação que lhe havia sido entregue era suficiente à apresentação de contestação, vez que, como já dito, no prazo dilatado limitou-se a reiterar os argumentos da defesa inicial e a anexar laudo elaborado antes mesmo da lavratura dos Autos de Infração.

Rejeito, assim, a preliminar argüida.

OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Alega a Recorrente que não se verificou, em nenhum dos períodos de apuração abrangidos pela fiscalização, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária do IRPJ e tampouco de qualquer prática por parte dela que pudesse ser classificada como omissão de receitas.

Incorre em equívoco a Recorrente.

Como é cediço, se a autoridade fiscal, no exercício da atividade estampada no art. 150 do Código Tributário Nacional, identifica o cômputo de despesas no resultado fiscal apurado pelo contribuinte para as quais não foram apresentados os respectivos documentos de suporte ou não foram preenchidos os requisitos de dedutibilidade estabelecidos na legislação de regência, cabe-lhe, nos exatos termos do disposto no art. 142 do citado diploma legal, promover, se for o caso, o lançamento tributário correspondente, eis que tais valores deveriam ter sido considerados na base de cálculo das exações devidas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Idêntico procedimento deve ser adotado pela autoridade fiscal quando ela constata, ainda que em decorrência de aplicação de presunção prevista em lei, omissão de receitas.

No caso vertente, a situação é exatamente essa. A autoridade fiscal, aferindo a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica devido pela fiscalizada, apurou adicional de matéria tributável decorrente de glosas de despesas que efetuou e de receitas omitidas apuradas com base em presunções previstas em lei.

As contribuições sociais, como se sabe, foram lançadas por via reflexa, eis que a matéria tributável apurada, ainda que em parte, representou, também, adicional de suas respectivas bases de cálculo.

Absolutamente improcedente, pois, o argumento da Recorrente de que, no presente caso, não se verificou a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

SALDO CREDOR DE CAIXA – ERRO DE LANÇAMENTO

Sustenta a Recorrente que a autoridade fiscal somente poderá "glosar" o saldo credor de caixa quando especificar as receitas que foram supostamente omitidas, demonstrando-as por meio de "documentação incontestável". Afirma que, na ausência de demonstração das receitas que supostamente teriam sido omitidas, a regra jurídica a ser aplicada deverá ser a do art. 51 da Lei nº 8.981/95, isto é, a do arbitramento do lucro. Diz que a "glosa" do saldo credor de caixa se refere apenas aos valores que ingressaram a título de ADIANTAMENTOS DE CLIENTE e que efetivamente tiveram origem na empresa JM, mas, tais valores são justamente aqueles cujo ingresso o órgão julgador *a quo* afirma não ter sido comprovado e não dizem respeito à natureza da receita supostamente omitida. Argumenta que "*a mera acusação de não-comprovação dos adiantamentos nada diz a respeito da natureza das receitas que teriam sido omitidas, pois em nenhum momento se verifica a acusação de que teria havido venda de mercadorias sem emissão de nota fiscal, até mesmo porque nunca houve, e tampouco se presta como prova hábil para demonstrar a existência pura e simples de saldo credor de caixa*". Reafirma que ao longo do ano-calendário de 2004, em virtude de adiantamentos de sua cliente JM, efetuou registros contábeis a débito de sua conta CAIXA que totalizaram R$ 131.402.000,00. Alega que não apresentou documento porque a própria Receita Federal cuidou de fazê-lo, como se verifica às fls. 624/626. Argumenta que, para que não se questione mais a comprovação, junta a 3ª alteração contratual onde se operou a transferência das cotas sociais de terceira empresa, consolidando o lançamento retratado nos documentos juntados pela Receita Federal. Diz que tais documentos não foram juntados à impugnação porque o fato era incontroverso pelos documentos juntados pela Receita Federal. Junta, também, LAUDOS CONTÁBEIS firmados por peritos, retratando, segundo ela, com exatidão as operações referenciadas. Salienta que, na reconstituição da conta CAIXA, o Fisco não se preocupou em fazer prova inequívoca da ocorrência dos pagamentos que supostamente não teriam sido escriturados. Afirma que "*no tocante à não apresentação da documentação das operações realizadas pela Recorrente com a empresa JM, é preciso esclarecer que esta não se deu por motivo de caso fortuito, caracterizado pelo evento da natureza causador da destruição de sua farta documentação contábil e fiscal que, ao contrário do que suposto no acórdão hostilizado, estava guardada regularmente e em boa ordem à época dos fatos geradores*". Sustenta que não poderia "requisitar" aos bancos documentos acerca dos adiantamentos, pois tratavam-se de transações que se davam quase sempre em moeda corrente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

De acordo com o relato já feito, o presente item trata de apuração de OMISSÃO DE RECEITA com base em presunção prevista em lei. Em conformidade com o parágrafo 2º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, autoriza presunção de omissão de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

O referido dispositivo legal é referenciado no art. 281 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).

No caso vertente, a Fiscalização fundamentou a aplicação da presunção nos seguintes elementos:

1. a conta CAIXA da fiscalizada teve, durante o ano-calendário de 2004, lançamentos a débito, referentes a ADIANTAMENTO DE CLIENTES, no valor total de R$ 131.402.000,00;

2. de acordo com a contribuinte, os registros feitos na conta CAIXA derivaram de adiantamento de clientes para futura entrega de mercadorias e ou compensação com algum saldo devedor junto ao cliente, o que para a Fiscalização já é, por si só, motivo de estranheza;

3. a contribuinte, apesar de intimada, não apresentou nenhum documento para comprovar os registros;

4. a contribuinte alegou que a documentação que lastreava os registros contábeis havia sido molhada em virtude de uma forte tempestade, mas, o Boletim de Ocorrência correspondente só foi lavrado treze dias depois da ocorrência do fato;

5. a empresa com a qual a autuada firmou contrato para a guarda da documentação (IBES INDÚSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA., cujo nome fantasia é SERAVÁ-PEL), tem como sócias empresas que detém o seu capital;

6. de acordo com a documentação fiscal analisada, a empresa JM, que, segundo a contribuinte, teria efetuado os adiantamentos, foi quem vendeu, no período auditado (2004 e 2005) mercadorias à Recorrente, e não o contrário;

7. a Recorrente é quem figura na condição de cliente da empresa JM, pois, somente no ano-calendário de 2004, ela comprou R$ 134.405.997,38 em mercadorias, conforme notas fiscais anexadas ao processo (fls. 765/883);

8. os adiantamentos só se justificariam com a apresentação das notas fiscais de venda para entrega futura e as conseqüentes nota fiscais de remessa, o que não ocorreu;

9. somando-se os valores supostamente pagos em espécie a título de adiantamento de clientes com os valores também supostamente pagos em espécie a título de cessão de área comercial, o valor do desembolso diário seria algo em torno de dois milhões de reais, o que contrariaria qualquer regra de bom senso.

Diante da falta de comprovação dos adiantamentos, a Fiscalização excluiu os ingressos correspondentes e recompôs os saldos da conta CAIXA, fazendo transparecer, assim, os saldos credores.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Observo que, intimada a apresentar a documentação que serviu de suporte para as operações registradas na conta ADIANTAMENTO DE CLIENTES (Termo de Intimação nº 10 – fls. 622/623), em 12 de março de 2009, a contribuinte, sem fazer qualquer menção a extravio, solicitou, em 24 de março de 2009, prorrogação do prazo para atendimento (fls. 628).

Em 27 de abril de 2009, esclarecendo que as operações de ADIANTAMENTOS DE CLIENTES se referiam a adiantamentos para futura entrega de mercadorias e ou compensação com algum saldo devedor junto ao cliente, informou que em decorrência de uma tempestade ocorrida em 09 de janeiro de 2009 na cidade de Boituva, grande parte dos documentos que se encontravam na empresa responsável pelo seu arquivamento (SERAVÁ-PEL) foram molhados e não puderam ser APRESENTADOS.

Às fls. 632, identifica-se documento denominado BOLETIM DE OCORRÊNCIA DE AUTORIA CONHECIDA, datado de 22 de janeiro de 2009 e emitido pela Delegacia de Polícia de Boituva, São Paulo, em que a Recorrente, representada pelo Sr. Roberto Luís Lopes, declara ter sido vítima de extravio de vários documentos, provocado por forte vendaval. Como local da ocorrência do fato foi indicado: RODOVIA JOSÉ SARTORELLI, KM 02, NÚMERO 2105, GALPÃO E, BAIRRO SANTO ANTÔNIO, MUNICÍPIO DE BOITUVA - SP

Às fls. 633/636, consta cópia de CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE GUARDA DE DOCUMENTOS E ARQUIVO, datado de 02 de janeiro de 2008, tendo como contratante a Recorrente e como contratada a empresa SERAVÁ-PEL SERVIÇO DE GUARDA DE BENS LTDA. – EPP, que de acordo com o consignado no citado contrato teria sede na Rodovia José Sartorelli, Km 02, nº 2.105, Galpão E, Santo Antônio, Boituva, São Paulo.

Analisando a referida documentação, constato que o contrato de prestação de serviços com a empresa SERAVÁ-PEL estabelece que os documentos deveriam ser encaminhados para contratada mediante a apresentação em duas vias da relação dos documentos entregues (subitem 1.3). Entendo que as referidas relações, que, supõe-se, não foram extraviadas, poderiam ter sido apresentadas à Fiscalização. Note-se que o contrato com a referida empresa foi assinado em janeiro de 2008 e a intimação para apresentação de documentos foi lavrada em 12 de março de 2009, isto é, pouco mais de um ano depois. Assim, em que pese o fato de a documentação requisitada dizer respeito ao ano-calendário de 2004, se, de fato, ela encontrava-se arquivada na empresa contratada, estaria lá há pouco mais de um ano.

Pelo que se depreende do extrato de fls. 639, a empresa SERAVÁ-PEL dedicava-se a serviço de estacionamento e rastreamento de veículos automotores, passando em 10 de janeiro de 2008, depois, portanto, da assinatura do contrato com a Recorrente, a explorar o serviço de guarda de bens.

Às fls. 1.108, identifica-se "orçamento" elaborado pela empresa TOMÉ TELAS, supostamente contratada para realizar serviços de reparação em decorrência do temporal, em que os GALPÕES identificados são os de letra "A" e "B", não havendo qualquer referência ao de letra "E", onde supostamente estaria localizada a empresa responsável pela guarda dos documentos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Creio não restar dúvida de que, de fato, o município de Boituva foi atingido por forte temporal, visto que os elementos carreados ao processo pela Recorrente o confirma. Entretanto, embora a contribuinte sustente em sentido contrário, não encontro nos autos elementos indicativos de que foram cumpridas exigências preconizadas pelo parágrafo 1º do art. 264 do RIR/99, quais sejam: i) publicação em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento de aviso concernente ao fato; ii) informação minuciosa do fato, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio; e iii) encaminhamento de cópia da comunicação referenciada no item ii ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição.

Quanto à publicação em jornal de grande circulação, não vejo como considerar o documento de fls. 1.637, eis que trata-se de publicação feita em 11 de setembro de 2009, após, portanto, a contribuinte ter sido inclusive autuada.

Não identifico, também, qualquer demonstração de esforço por parte da Recorrente no sentido de recuperar a documentação supostamente extraviada, seja por meio de reconstituição, seja através de contatos com eventuais intervenientes, especialmente a empresa JM INDÚSTRIA E COMÉRCIO e a suposta responsável pelos transportes de valores.

Equivoca-se a Recorrente quando afirma que a autoridade fiscal somente poderá "glosar" o saldo credor de caixa quando especificar as receitas que foram supostamente omitidas, pois, como é cediço, tratando-se de presunção legal, o ônus da prova é invertido.

Sem dúvida, o que caberia ao agente fiscal era provar o fato indiciário, no caso, a ocorrência do saldo credor da conta CAIXA. Isto foi feito por meio da recomposição da referida conta, providência adotada face a ausência de comprovação por parte da fiscalizada dos ingressos ali registrados.

Confunde-se a Recorrente ao trazer para a discussão as disposições do art. 51 da Lei nº 8.981/95, que, por dispor sobre as alternativas de cálculo do lucro arbitrado na circunstância em que a receita bruta não é conhecida, nenhuma conexão guarda com a matéria sob apreciação.

Nota-se que em sede de recurso voluntário a contribuinte desloca por completo o foco de sua defesa. Enquanto na peça impugnatória procurou reunir elementos para provar a ocorrência do evento da natureza (tempestade) que supostamente deu causa ao extravio da documentação requisitada, agora, diz que não apresentou documento porque a própria Receita Federal o fez. O documento a que ela faz referência na peça recursal está representado pelas reproduções do Livro Diário anexadas pela Fiscalização ao Termo de Intimação nº 10 (fls. 624/626), nas quais encontram-se transcritos os lançamentos contábeis efetuados na conta passiva 02.01.01.008.463, tendo como contrapartida a conta CAIXA (01.01.01.001.00) e contendo o seguinte histórico "VALOR REF. A ADIANT. CLIENTE J.M. IND. COM. E LOGIST.".

Junta, então, cópia de uma 3ª alteração contratual, afirmando que "*a referida obrigação foi resolvida, em 15 de dezembro de 2004, mediante a venda das quotas sociais representativas do capital social da empresa EFICER, pelo valor de R$ 134.990.000,00 (...), que pertenciam à Recorrente e foram transferidas à JM.*"

Com o devido respeito, ainda que se abstraia o fato de que a argumentação representa absoluta inovação em relação a tudo que foi trazido em sede de defesa, não vejo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

como a operação em comento possa de alguma forma contribuir para comprovar o efetivo ingresso dos recursos na conta CAIXA. Diante da ausência de comprovação dos citados ingressos, o desaparecimento do passivo, ao contrário do pretendido pela Recorrente, reafirma a imputação feita pela Fiscalização, qual seja, a de que as saídas do CAIXA não tiveram lastro em recursos contabilizados e tributados.

Causa estranheza o fato de o LAUDO PERICIAL CONTÁBIL trazido pela Recorrente (fls. 1.437/1.447) consignar que foram periciados "*os Livros Contábeis e documentos que existem, contratos aditamentos, recibos e outros ou que não foram atingidos pelo extravio ocorrido e já apresentado nos autos do processo.*" Observo que referido LAUDO, pelo que foi possível depreender, pretendeu, entre outros objetivos, apresentar, "*de forma clara e objetiva, as origens de recursos financeiros, provenientes dos adiantamentos de clientes para futura entrega de mercadorias, entre a empresa PRAIAMAR IND. COM. & DISTRIBUIÇÃO LTDA.; e a empresa JM COMÉRCIO E LOGÍSTICA LTDA.*"

A estranheza decorre do fato de que, apesar de citados, não localizo nos autos os referidos documentos, recibos e outros não extraviados.

Em divergência com o sustentado pela própria Recorrente, que admitiu que parte dos recursos adiantados não foram repassados em espécie, o LAUDO (encomendado) afirma que todos os adiantamentos realizados no ano de 2004 foram efetuados em dinheiro.

No mais, o citado LAUDO limita-se a reproduzir lançamentos contábeis e a explicar a suposta venda das quotas da empresa ECIFER, não se prestando, assim, para contribuir em qualquer nível para comprovar a efetiva entrega dos recursos registrados a débito da conta CAIXA.

A conclusão esposada no referido LAUDO no sentido de que os recursos recebidos pela fiscalizada foram aplicados na operação envolvendo a empresa EFICER ratifica as impressões aqui esposadas, pois, à evidência, tal fato em nada concorre para comprovar a entrada dos recursos no CAIXA da Recorrente.

No que diz respeito ao denominado LAUDO TÉCNICO SOBRE TRANSFERÊNCIA DE NUMERÁRIOS (fls. 1.460/1.469), de relevante, temos os objetivos do trabalho, parte do "Descritivo dos Procedimentos Internos", a sua conclusão e os depoimentos de motoristas, colhidos por meio de escritura pública, que, conjuntamente, corroboram a afirmativa da autoridade fiscal no sentido de que "*as operações denominadas "adiantamentos de clientes" foram operações fictícias cujo único propósito foi evitar a ocorrência de saldo credor na conta "caixa" da fiscalizada*".

Cabe relembrar que o que se encontra em discussão é a comprovação dos ingressos registrados na conta CAIXA da fiscalizada, que, segundo ela, teriam decorrido de adiantamentos promovidos pela empresa JM INDÚSTRIA, COMÉRCIO & LOGÍSTICA LTDA. O LAUDO em questão, em sentido contrário à tese expendida pela Recorrente, mas, em total convergência com a acusação feita pela Fiscalização, assinala:

> 1. Objetivos do trabalho
>
> O presente Laudo tem por objetivo, demonstrar o Procedimento Interno utilizado pela Empresa-alvo (Matriz e Filiais), para as operações de Venda à vista, que tenham seus respectivos recebimentos realizados em dinheiro ou cheque, a posterior transferência de numerários à Matriz e os respectivos registros contábeis,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

do período de 2004, da empresa **Praiamar – Indústria, Comércio & Distribuição Ltda**, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas pelo número 00.851.567/0001-71, localizada na Rua João Torquato, nº 71 – bloco 2 – 2º andar – sala 3, no bairro Bonsucesso, na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, CEP 21032-150, nesse Laudo Técnico denominada **Empresa-alvo**. Esse Laudo contempla a Matriz e todas as filiais da Empresa-Alvo.

[...]

2. Descritivo dos Procedimentos Internos - *Walkthrough*

[...]

2.3 Retorno dos caminhões e conferência dos recebimentos

Ao completar todas as entregas programadas no dia, o Motorista retorna à Filial (revenda) da Empresa-alvo e descarrega os vasilhames retornáveis.

O Encarregado Financeiro da Filial abre o Cofre do caminhão, retira os numerários e leva para a "Sala de Acerto". O montante em dinheiro e cheque, retirado do caminhão, é conferido pelo Encarregado Financeiro da Filial juntamente com o Motorista. Não havendo diferença entre as Notas Fiscais de venda à vista e a quantia recebida no dia, o Encarregado Financeiro realiza o lançamento da entrada do dinheiro no Caixa, no Sistema SIC (Módulo Financeiro).

[...]

2.6 Transferência de numerários para a Matriz

Com base em um Relatório de Caixa, extraído do Sistema CIC, no final de cada mês, o Encarregado Financeiro da Filial apura a sobra de caixa do mês, remetendo-a para a Matriz por meio de depósito em conta corrente ou por meio de carros blindados utilizados somente para essa finalidade (**Veja fotos no anexo II**), ou através dos serviços de Carro Fortes.

Os lançamentos contábeis das remessas das sobras de caixa, da Filial para a Matriz, são apresentadas através da Conta Contábil: *Transferência de Numerários*.

Ao final de cada mês, o Balanço Patrimonial Consolidado apresenta a Conta Contábil *Transferência de Numerários* com saldo final zero (0), pois os efeitos das operações entre Matriz e Filiais (Inter companhias) são eliminados no Balanço Consolidado (**Anexo III**).

[...]

4. Conclusão

Tendo em vista a descrição do Procedimento Interno utilizado pela Empresa-Alvo (Matriz e Filiais), para as operações de Venda à vista, que tenham seu respectivo recebimento realizado em dinheiro ou cheque, a posterior transferência de numerários à Matriz e os respectivos registros contábeis, podemos concluir que a operação de Transferência de Numerários remetidos da Filial para a Matriz, em dinheiro ou por meio de conta corrente é usual à natureza das operações comerciais da Empresa-alvo e sua estrutura operacional (Matriz e Filiais), uma vez que os clientes da Empresa-alvo são tipicamente adegas, bares, lanchonetes, restaurantes, empórios e depósitos de bebidas onde realizam seus pagamentos em dinheiro.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(GRIFOS DO ORIGINAL)

Os depoimentos dos motoristas, por sua vez, ratificam as informações apresentadas no Laudo acerca da operacionalização da atividade econômica explorada pela Recorrente.

Como se vê, o LAUDO trazido pela Recorrente não tratou de comprovar ou mesmo de explicar os alegados "adiantamentos" promovidos pela empresa JM. Ao contrário disso, em perfeita consonância inclusive com argumentos apresentados nas peças defesa (predominância de movimentação em espécie, utilização de carro-forte, registro na conta CAIXA, etc.), cuidou de explicar o *modus operandi* das transferência de recursos decorrentes das vendas efetuadas pela própria contribuinte.

Em praticamente tudo o referido LAUDO alinha-se à peça de defesa, sendo dissonante, apenas, na informação acerca da origem dos ingressos: para o Laudo (assim como para a Fiscalização), eles têm origem em vendas efetuadas pela fiscalizada; para a contribuinte, a origem está representada por adiantamentos feitos pela empresa JM.

Cabe destacar que, salvo melhor juízo, a Recorrente não detém perfeito conhecimento acerca da presunção aplicada pela Fiscalização. Releva esclarecer que a desconsideração dos valores debitados ao CAIXA a título de adiantamentos, vez que não comprovada a sua efetividade, visa, apenas, fazer transparecer o montante de recursos que, por presunção da lei, decorreram de vendas não contabilizadas, isto é, a exclusão dos ingressos serve tão-somente à mensuração da receita omitida, não significando dizer que a fiscalizada não movimentou, como atesta o Laudo por ela anexada ao processo, montantes significativos de recursos financeiros.

Equivoca-se novamente a Recorrente quando alega que o Fisco não se preocupou em fazer prova inequívoca da ocorrência dos pagamentos que supostamente não teriam sido escriturados. Pelo que posso depreender, aqui, ela faz uma confusão entre os fatos indiciários que, uma vez comprovados, autorizam a presunção de omissão no registro de receitas, quais sejam: a aplicada pela Fiscalização, lastreada, como dito, no parágrafo 2º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77; e a prevista no art. 40 da Lei nº 9.430/96.

Diante das considerações aqui esposadas, sou pela manutenção da tributação do SALDO CREDOR de CAIXA.

PASSIVO FICTÍCIO

Argumenta a Recorrente que, se o Fisco glosou as obrigações que se encontravam no passivo por terem supostamente sido pagas é porque reconheceu expressamente a existência daquelas obrigações, e, se admitiu que tais obrigações de fato existiram, com maior razão ainda não poderia classificar seus ingressos como não comprovados para fins de glosa de saldo credor de caixa. Afirma que o ônus da prova do pagamento, de obrigações ainda mantidas no passivo, é da própria Fiscalização.

Equivoca-se mais uma vez a Recorrente.

Os lançamentos tributários em questão não foram efetuados com base no pressuposto de que as obrigações que se encontravam no passivo já estavam pagas, mas, sim, por não terem sido comprovadas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O Relatório Fiscal é claro relação a isso, senão vejamos:

> A fiscalizada foi intimada, em 11/03/2009, a justificar a titulo de que operações esse saldo se refere, apresentar documentos que comprovassem tais operações e demonstrar como ocorreram as quitações desses lançamentos, abaixo relacionados.
>
> [...]
>
> A justificativa foi a mesma citada no item III (tal operação trata-se de "adiantamento de clientes para futura entrega de mercadorias e ou compensação com algum saldo devedor junto ao cliente").
>
> **Não apresentou qualquer documento para comprovação das operações**, alegando os motivos acima transcritos.
>
> Desta forma, constatamos um passivo fictício de R$ 10.190.000,00 (dez milhões cento e noventa mil reais), no ano-calendário de 2005.
>
> (GRIFEI)

Improcedentes, assim, os argumentos da Recorrente, vez que baseadas em fundamentos que não serviram de suporte para a imputação da infração.

Não merece acolhida, também, a tentativa da contribuinte de fazer conexão entre o saldo credor apurado no **ano de 2004**, e o passivo não comprovado registrado **no ano de 2005**. Embora, de fato, possa existir conexão entre uma situação e outra, de modo que o passivo não comprovado de uma lado pode revelar saldo credor no outro, no caso vertente, ressalvada a hipótese de comprovação por parte da fiscalizada, tal conexão não existe, até porque as infrações dizem respeito a anos distintos.

Mantenho, pois, a autuação.

DESPESAS DE PROPAGANDA

Afirma a Recorrente que as notas fiscais de números 11378 e 11395 também foram destruídas em razão do evento da natureza já noticiado.

O motivo alegado para não apresentação de documentos (extravio em virtude de tempestade), que agora a Recorrente utiliza para justificar a ausência de comprovação de gastos com propaganda, já foi exaustivamente apreciado.

Na linha da argumentação expendida no presente Voto, penso que o fato alegado não se encontra suficientemente comprovado nos autos como tendo sido o elemento impeditivo da apresentação requerida pela Fiscalização. Ademais, como já foi dito, não considero que a contribuinte tem adotado as providências previstas na legislação de regência para o caso de extravio de documentos.

Sou, assim, pela manutenção da glosa.

MULTA QUALIFICADA

Alega a Recorrente que o acórdão recorrido pretende "demonstrar" a existência de fraude mediante a simples utilização de presunções que não se prestam de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

nenhuma maneira para fazer prova de qualquer ilícito penal, em atitude de inequívoca e concomitante violação aos princípios da legalidade e da tipicidade tributária e penal. Diz que cabe à Administração Pública o ônus da prova de uma simulação, pois, cabe a ela, e não ao contribuinte, constituir a prova que embasa o lançamento. Argumenta que em nenhum momento ficou demonstrado o evidente intuito de fraude nas operações de adiantamentos de clientes registradas na sua contabilidade.

Como é cediço, o processo administrativo é norteado pelo denominado princípio da verdade material, que, na maior parte das vezes, é suscitado pelo contribuinte autuado. Não obstante, resta lógico que tal princípio também pode ser aplicado em "benefício" do Fisco, isto é, sem se ater a aspectos meramente formais do processo, pode a autoridade administrativa julgadora entender que determinado crédito tributário deve ser mantido, pois, em que pese o fato de a autoridade fiscal ter sido econômica na descrição dos fatos, eles, os fatos, encontram-se dispostos de forma clara nos autos, de modo a possibilitar à referida autoridade julgadora ter convicção acerca da ocorrência da hipótese autorizadora do lançamento.

O caso sob apreciação, penso, enquadra-se na situação descrita.

Com efeito, justificando a qualificação da multa, a autoridade fiscal simplesmente assinalou (fls. 13 do Relatório Fiscal):

> Fica constatada a ocorrência de simulação, tanto nas operações de "adiantamentos de clientes", como nos "contratos de cessão de área comercial", estamos qualificando a multa de ofício em 150%, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Em que pese o fato de, na descrição das infrações, a autoridade autuante ter apresentado maiores detalhes acerca das imputações, é certo que, na exasperação da multa, ela não cuidou de detalhar e apontar os elementos que embasaram a sua decisão.

Contudo, os elementos reunidos ao processo, especificamente em relação aos registros contábeis efetuados a título de adiantamento de clientes, permitem concluir no sentido de que, de fato, ao inflar a conta CAIXA com ingressos supostamente decorrentes de tal origem (adiantamentos de clientes) e registrar a contrapartida em conta de obrigações, a fiscalizada efetivamente visou, deliberadamente, impedir o conhecimento por parte da autoridade fiscal da sua condição pessoal, afetando, assim, a obrigação tributária principal, e modificar as características essenciais do fato gerador da referida obrigação, reduzindo o montante do tributo devido, eis que noticiou ao Fisco a obtenção de recursos por meio de terceiros, quando os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida de que, embora a extensão do ilícito tenha sido mensurado por meio de aplicação de presunção legal, os referidos recursos efetivamente tiveram origem em receitas não contabilizadas.

Em vista do exposto, sou pela manutenção da multa qualificada aplicada, pois, embora a autoridade autuante faça referência no Relatório Fiscal à ocorrência de simulação no caso dos contratos de cessão de área comercial, só a aplicou em relação ao SALDO CREDOR DE CAIXA e ao PASSIVO NÃO COMPROVADO apurados.

Assim, considerando tudo que do processo consta, conduzo meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de ofício para restabelecer a glosa das

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

despesas de comercialização no montante de R$ 26.968.512,00, e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

"documento assinado digitalmente"

Wilson Fernandes Guimarães - Relator

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/0
7/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA
Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA