



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

Processo nº	16024.000147/2009-16
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1301-00.803 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	31 de janeiro de 2012
Matéria	IRPJ E OUTROS
Recorrente	K2 INDÚSTRIA COMÉRCIO E LOGÍSTICA LTDA. (nova denominação societária de JM INDÚSTRIA COMÉRCIO E LOGÍSTICA LTDA.)
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA.

Constatando-se que todos os argumentos de impugnação foram respondidos e que as conclusões da autoridade julgadora *a quo* foram adequadamente fundamentadas, sempre vinculadas aos dispositivos legais que embasaram a autuação e, ainda, que as provas carreadas aos autos não foram ignoradas, como sustentou a recorrente, não se há de vislumbrar qualquer cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório. Consequentemente, também não há causa para nulidade da decisão recorrida.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO NÃO COMPROVADO.

Subsiste a presunção legal de omissão de receitas quando o contribuinte não logra comprovar a exigibilidade de obrigações registradas em seu passivo.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. PROVAS INSUFICIENTES.

Se o próprio Fisco acolheu, no lançamento, os efeitos do negócio de alienação de participação societária, por ele tida por simulada, e se os demais elementos dos autos não levam a essa conclusão, tal operação deve ser afastada como causa para qualificação da multa de ofício. O registro, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não restou comprovada, conquanto suficiente para a acusação de omissão de receitas por presunção legal, é insuficiente para a afirmação de simulação e consequente qualificação da multa. Aplicação da Súmula CARF nº 25.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria, dar provimento parcial

ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Conselheiro Relator, para

Documento assinado digitalmente conforme M-11-2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/02/2012 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 06/02/2012 p

or WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 14/02/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 28/02/2012 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA

reduzir a multa ao percentual de 75%. Vencido o Conselheiro Valmir Sandri, que dava provimento integral.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Valmir Sandri, Paulo Jakson da Silva Lucas, Carlos Augusto de Andrade Jenier, Diniz Raposo e Silva e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

K2 INDÚSTRIA COMÉRCIO E LOGÍSTICA LTDA. (nova denominação societária de JM INDÚSTRIA COMÉRCIO E LOGÍSTICA LTDA.), já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 12-32.218, de 14/07/2010, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro-I / RJ, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do minucioso relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

Versa o presente processo sobre a controvérsia instaurada, em razão da lavratura pelo Fisco dos autos de infração de IRPJ (fls. 751/756), no valor de R\$ 134.048.241,55; de PIS (fls. 757/761), no valor de R\$ 8.982.642,74; de COFINS (fls. 762/766), no valor de R\$ 41.374.596,91 e de CSLL (fls. 767/773), no valor de R\$ 48.996.233,19, todos acrescidos da multa de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora.

As bases da autuação encontram-se descritas no Relatório Fiscal (fls. 743/750), cujo teor, em síntese, a seguir se reproduz:

I – Dos fatos e da Infração

- a) A fiscalizada tomou ciência do termo de início de fiscalização em 16/10/2007, sendo intimada a apresentar seus atos constitutivos, os livros Diário, Razão, Lalur, dentre outros, além dos arquivos digitais, relativamente ao período de 2002 a 2006;
- b) Em 30/11/2007, a empresa apresentou arquivos magnéticos relativos aos anos de 2003 a 2006, somente com relação ao estabelecimento matriz e nos padrões do sistema SINTEGRA;
- c) Em 11/12/2007, foi reintimada a apresentar todos os livros acima, além de outros documentos;

- CÓPIA**
- d) Nova reintimação ocorreu em 25/02/2008 e 15/05/2008, sendo que através desta última, também foi solicitada a demonstração dos valores, das formas e das datas em que ocorreram os adiantamentos da Cervejaria São Paulo, nos anos-calendário de 2003 e 2004. Deveria ser comprovada a efetiva entrada de numerário nas contas da fiscalizada;
 - e) Também foi intimada a comprovar os títulos que compunham o saldo da conta “fornecedores”, nos balanços de 2003 e 2004. Deveriam ser demonstradas, com datas e valores, todas as operações que ocasionaram tal saldo;
 - f) Houve a reprogramação da fiscalização com a lavratura de novo termo de início em 16/08/2008, sendo intimada mais uma vez a apresentar os livros anteriormente solicitados e não apresentados, emitindo-se nova intimação em 01/10/2008, nos mesmos termos;
 - g) Foi obtido, através de ofício à Junta Comercial de São Paulo, em 15/10/2008, cópia do contrato social da empresa, não apresentado por ela até aquele momento;
 - h) Somente em 18/11/2008, treze meses após a primeira intimação, a fiscalizada apresentou os livros Diário e Razão, além do arquivo magnético contendo sua escrituração contábil;
 - i) Neste mesmo dia, foi novamente intimada a apresentar a escrituração da conta “Adiantamento a Cervejaria São Paulo”, nos anos-calendário de 2003 e 2004, demonstrando os valores, as formas e das datas em que estes adiantamentos foram realizados, além de comprovar a efetiva entrada do numerário nas contas da fiscalizada;
 - j) Também foi intimada a comprovar os saldos que compunham as contas “fornecedores” e “outras contas”;
 - k) Em 05/12/2008, apresenta planilha denominada “Histórico da Conta de Adiantamento – Cervejaria São Paulo S/A;
 - l) Nesta planilha, a fiscalizada justifica os adiantamentos como sendo: valores recebidos como adiantamento e comprometidos a serem pagos, inicialmente, através de produtos industrializados ou comercializados pela JM estabelecido em contrato firmado entre as partes;
 - m) Não foi apresentado ou discriminado qualquer contrato referente ao citado histórico;
 - n) Neste mesmo dia, a fiscalizada apresentou cópias de vários documentos denominados recibos, com datas entre o período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, assinados pelo sócio Sidnei Donizeti Gonçalves Leite;
 - o) Através desses, a fiscalizada declara receber da Cervejaria São Paulo S/A, valores a título de adiantamento de clientes, cujo pagamento será através de produtos industrializados e/ou comercializados pela nossa empresa em período estabelecido em **Instrumento Contratual** firmado entre as partes;

- CÓPIA**
- p) A fiscalizada, em 03/02/2009, através de seu procurador, responde que: ‘o contrato de sessão (sic) de área comercial ainda não foi localizado, mas as informações que tive dos advogados da época, é que foi convertido contrato de venda de mercadorias e posteriormente em mútuo financeiro. Estamos tentando localizar estes contratos junto aos advogados responsáveis da época;
- q) Até a presente data, não houve a apresentação do citado contrato;
- r) Também, em 09/12/2008, foi intimada a apresentar documentos relativos à venda da empresa EFICER COMÉRCIO GÊNEROS ALIMENTÍCIOS. Deveria demonstrar a forma e o motivo da geração do ágio de R\$ 26.340.808,00 na referida venda;
- s) Apresentou cópia da 4^a Alteração Contratual da referida empresa, assinada pelas partes em 22/12/2004 e registrada na JUCERJA somente em 15/12/2005;
- t) Assim, para o ano de 2004, a fiscalizada não comprovou, em nenhum momento, o efetivo ingresso de numerário na conta “Caixa” dos valores recebidos da Cervejaria São Paulo, a título de adiantamento, sendo que o saldo desta conta em 31/12/2004 era de R\$ 170.475.542,00, sendo que, nesta mesma data, este saldo é transferido para a conta 146-1 “Cervejaria São Paulo/Contratos” – conta do passivo exigível a longo prazo;
- u) E, para o ano de 2005, como a fiscalizada não apresentara o contrato de Cessão de Área Comercial, realizado com a Cervejaria São Paulo S/A, o acréscimo na conta “Cervejaria São Paulo S/A – Contratos”, no passivo exigível a longo prazo no valor de R\$ 373.927.049,00 foi objeto de lançamento de ofício por omissão de receita decorrente de despesa não comprovada, conforme abaixo se demonstra:
- | Período | Conta “Contratos Cervejaria São Paulo” |
|-----------|--|
| 2004 | R\$ 170.475.542,00 |
| 2005 | R\$ 544.402.591,00 |
| Diferença | R\$ 373.927.049,00 |
- v) Verificou-se, assim, a existência de saldo irreal no passivo, decorrente de obrigação cuja exigibilidade não foi comprovada pela empresa;
- w) A comprovação deveria ter sido realizada mediante apresentação de documentos providos de datas e valores que demonstrassem a contratação das obrigações e o respectivo pagamento das mesmas;
- x) Todo o saldo do prejuízo fiscal acumulado foi utilizado em compensação no lançamento de ofício referente ao ano-calendário de 2003, controlado no processo nº 16024.000853/2008-79.

II – Da Ocorrência de Simulação

- a) Conforme a 3^a Alteração Contratual da empresa EFICER COMÉRCIO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS EM GERAL LTDA., a empresa PRAIAMAR IND COM & DISTR LTDA e ROBERTO LUIZ LOPES transferiram, em 15/12/2004, a totalidade de suas quotas de capital social a título de venda, no valor de R\$

135.000.000,00 para a JM IND COM e LOG LTDA. e SIDNEY DONIZETE GONÇALVES LEITE;

- b) Sete dias depois, em 22/12/2004, conforme a 4^a Alteração Contratual, a fiscalizada JM e seus sócios transferiram a totalidade de suas quotas para a CERVEJARIA SÃO PAULO S/A e seu sócio ARNALDO KARDEC DA COSTA pelo mesmo valor, R\$ 135.000.000,00;
- c) Vale ressaltar que essa 4^a Alteração Contratual foi assinada pelas partes em 22/12/2004 e registrada na JUCERJA em 15/12/2005, quase um ano depois;
- d) Conforme o livro Razão, apresentado pela fiscalizada, a contabilização desta negociação ocorreu a débito no valor de R\$ 134.990.000,00 na conta Cervejaria S. Paulo – Credores Diversos, em 31/12/2004. Houve também o pagamento do ágio no valor de R\$ 26.340.808,00. Assim, o valor total debitado foi de R\$ 161.330.808,00;
- e) O saldo desta conta, antes do citado débito era de R\$ 331.806.350,00;
- f) Causou estranheza o fato de que, conforme resposta apresentada pela fiscalizada em 05/12/2008, os valores depositados pela Cervejaria São Paulo eram valores recebidos como adiantamentos e comprometidos a serem pagos inicialmente através de produtos industrializados ou comercializados pela fiscalizada, estabelecido em contrato firmado entre as partes;
- g) Neste raciocínio, até 16/12/2004, data do último adiantamento no valor de R\$ 800.000,00, não havia qualquer destinação prática para o, até então, saldo de R\$ 311.806.350,00, na conta adiantamentos – Cervejaria São Paulo;
- h) Seis dias após esse último adiantamento, as partes desistem de compensar tal saldo com a comercialização de produtos da fiscalizada e realizam a transferência da empresa EFICER;
- i) Se for levado em conta o fato de que todos os depósitos na conta “adiantamento – Cervejaria São Paulo”, que totalizaram R\$ 311.806.350,00, foram efetuados em dinheiro, conclui-se pela simulação das citadas operações que tiveram o propósito de transferir um capital de R\$ 135.000.000,00 da fiscalizada para a Cervejaria São Paulo (representado pelas quotas sociais da empresa EFICER);
- j) A fiscalizada adquiriu a empresa EFICER da PRAIAMAR e de seu sócio ROBERTO LUIZ LOPES, apenas, sete dias antes da venda para a CERVEJARIA SÃO PAULO;
- k) Assim, constatou-se a ocorrência de simulação, tanto nas operações de adiantamento de clientes como nos contratos de cessão de área comercial e na operação de venda da empresa EFICER COM GEN ALIMENTÍCIOS EM GERAL LTDA, razão pela qual deve ser

aplicada a multa de ofício qualificada, lavrando-se, por conseguinte, a Representação Fiscal para Fins Penais.

Devidamente científicada (fls. 750), em 31/08/2009, a interessada, em 29/09/2009, apresentou impugnação (fls. 787/831), instruída com a documentação de fls. 832/876, cujo teor, em síntese, abaixo se segue:

Da Preliminar de nulidade

- a) Foi infringido o princípio constitucional do Devido Processo Legal, já que o órgão acusador deve esclarecer em qualquer documento acusatório quais são os fundamentos de fato e de direito em que se alicerça a peça acusatória;
- b) No presente auto, o fisco, partindo de pressupostos subjetivos, extraiu ilações que não encontram substrato em documentos ou outro meio de prova, nem em disposição legal que servisse de fundamento para a conclusão estampada no auto, bem ainda, da infração fiscal apontada e respectiva sanção;
- c) Evidente que mencionar uma série de disposições legais, sem indicar qual o fato que estaria vinculado a cada uma delas, não é cumprir a determinação legal e nem possibilitar o exercício da defesa. É mero arremedo;
- d) O fisco descaracterizou operações legais registradas na contabilidade sem apontar em qual documento, em qual fato ou em que dispositivo legal se assentou para poder chegar à conclusão de que a operação registrada não seria àquela levada aos assentos contábeis, mas outra que indicaria omissão de receita;
- e) Para tanto, deveria ao menos indicar quais seriam as operações comerciais que não teriam sido levadas a registro e das quais decorreria o tributo. Não disse onde encontrou fundamento fático-documental para isso e nem que disposição legal teria se baseado para tecer processo de raciocínio presuntivo que pudesse autorizá-lo a essa conclusão de omissão de receita;
- f) Afirma o fisco que a fiscalizada não comprovou o efetivo ingresso de numerário na conta Caixa. Entretanto, tal fato foi provado através dos recibos emitidos, mas o fisco não fundamentou o motivo pelo qual não aceitou as provas carreadas;
- g) O fisco partiu do pressuposto de que a inexistência de um instrumento escrito do contrato seria o suficiente para extrair sua conclusão subjetiva;
- h) Também não apontou o fisco qual seria o dispositivo legal que o autorizaria a desprezar os recibos então apresentados;
- i) Todavia, não disse nada. Não disse que esse contrato seria formal, qual a disposição legal que imporia forma e instrumento contratual por escrito para esse negócio e nem disse por qual fundamento conseguiu concluir que da inexistência de um instrumento contratual se deve presumir que as operações registradas não são aquelas constantes do registro, mas outras operações típicas de receita tributável;

- CÓPIA*
- j) Fica aqui o registro de que estes instrumentos contratuais existiram e, por troca dos componentes das assessorias contábil e jurídica, não se logrou localizar;
 - k) Portanto, indaga-se de onde o fisco extraiu a conclusão de que os adiantamentos levados a registro seriam receitas sonegadas;
 - l) Para haver credibilidade nesta conclusão, deveria o fisco esclarecer no auto de infração quais os fatos ou mesmo indícios que o levaram a crer que adiantamentos por conta de entrega futura de produto são iguais a receitas sonegadas;
 - m) Não há qualquer documento, sequer um fato, um documento, uma informação que pudesse macular os documentos que serviram de registro contábil para tais operações;
 - n) Tal conduta do fisco invalida todo o procedimento, por falta de sustentação e cerceamento ao direito de defesa;

Do mérito

Quanto à natureza do contrato e a ordem legal tributária

- a) Antes de mais nada, pergunta-se se estariam os particulares, antes de praticar um negócio privado, sujeitos a pedir autorização ao fisco. Qual seria a regra legal que impediria a defendant de realizar o contrato com pagamento antecipado ou, ainda, que regra lhe imporia o dever de instrumentalizar esse contrato;
- b) Cuidando-se no caso presente de operação nomeada no registro e recibos de 'adiantamento de clientes', entendendo-se como tal recursos transferidos de clientes para a defendant à conta de futuras entregas de mercadorias, impõe-se questionar, mais uma vez, se a falta de instrumento contratual invalidaria esse negócio para efeitos tributários e possibilitaria a presunção de operação com receita omitida;
- c) Para se efetuar uma venda para entrega futura, o contribuinte poderia optar por uma das três diferentes formas:
 - i. Documentar o adiantamento efetuado pelo comprador mediante mero recibo, emitindo a nota fiscal de venda somente por ocasião da saída física do bem, com os respectivos destaques de ICMS e IPI, se incidentes;
 - ii. Emitir nota fiscal de simples faturamento num primeiro momento e emitir nova nota fiscal no momento da saída do bem com os destaques cabíveis;
 - iii. Antecipar a incidência do IPI na primeira nota fiscal emitida e, quando da emissão da nota fiscal de saída do produto, destacar o ICMS devido e fazer os ajustes decorrentes de eventual redução ou aumento da alíquota do IPI levada em conta na antecipação do seu pagamento;

Quanto à utilização do Parecer Normativo 23/1983 e da forma dos atos jurídicos

- a) O fisco extrapolou de tal forma as suas funções que sequer observou as determinações da própria Receita Federal constantes no Parecer Normativo CST nº 23/83, que dispõe sobre as características do empréstimo entre empresas ligadas, sendo que não foi condicionada a existência de contrato formal para a validação de operações de empréstimo nestes casos;

Quanto ao auto de infração e aos fatos descritos na autuação

- a) O fisco não apontou os fatos, pois os mesmos não foram encontrados;
- b) Até a presente data o legislador ordinário não estabeleceu os procedimentos exigidos para que a autoridade administrativa possa desconsiderar atos ou negócios jurídicos na forma como dispõem a norma antielisiva;

Das provas do fato base da autuação e o RIR

- a) O fisco, ignorando a presunção de veracidade dos lançamentos e dos recibos apresentados não apenas deixou de provar qualquer fato contrário, como sequer os apontou;
- b) Aliás, se é obrigação do contribuinte manter a escrituração com observância das disposições legais, é dever do fisco realizar as diligências necessárias para obtenção dos elementos de convicção. Caso contrário, subsistindo incerteza no caso de prova, o lançamento não deve ser formalizado em homenagem à máxima “in dubio pro réu”;

Da omissão de receitas – Passivo Fictício – Idoneidade do documento levado a registro

- a) O fisco informa que a impugnante em nenhum momento comprovou o ingresso de numerário na conta Caixa recebidos da empresa Cervejaria São Paulo;
- b) Com essa conclusão negou aos documentos (recibos) apresentados a idoneidade para servir de lastro aos lançamentos levados a efeito na conta Caixa;
- c) Entretanto, não se conhece qualquer regra tributária ou civil que tenha o condão de negar efeito a esses documentos e desconsiderar os lançamentos;
- d) Vale destacar que a impugnante e a Cervejaria São Paulo possuíam notórios laços comerciais que autorizam supor da possibilidade desse contrato vir a ocorrer;
- e) Não há porque se estranhar que, entre duas empresas comerciais parceiras, uma receba adiantamentos por conta de futura entrega de produtos;
- f) A partir daí inferir que houve omissão de receita sem qualquer prova ou respaldo legal não se poderia aceitar;

Das impropriedades técnicas e contábeis do auto

- CÓPIA**
- a) O fisco considera que suposto passivo fictício (R\$ 373.927.049,00) decorreu de uma despesa não comprovada. Ora, adiantamento não é despesa;
 - b) Ao receber adiantamentos financeiros, a impugnante registrou-os em seu patrimônio em estrita obediência aos princípios contábeis vigentes. Debitou a conta patrimonial ativa “Caixa” e creditou conta do passivo “Adiantamento a Clientes”, conforme o constante em seu livro Razão;
 - c) Assim, não há que se falar em despesa não comprovada e muito menos que a mesma possa gerar um passivo fictício;
 - d) Como não houve gastos, não houve diminuição do ativo e não provocou alteração do patrimônio líquido;

Da alegação de simulação

- a) A simulação não se presume. Deve ser provada;
- b) Às fls. 147 e seguintes, a impugnante apresenta centenas de documentos (recibos) dos adiantamentos realizados pela Cervejaria São Paulo e que seriam pagos através de produtos industrializados ou comercializados pela impugnante;
- c) A impugnante apresentou, ainda, detalhamento das informações que seriam suficientes para convencimento da idoneidade da operação realizada com a Cervejaria São Paulo (fls. 685/686);
- d) E mais, a impugnante esclareceu ainda (fls. 686/696) que em substituição à forma de pagamento, que inicialmente seria através de fornecimento de produtos industrializados ou comercializados pela impugnante, foi concretizada pela 4ª Alteração Contratual, onde a impugnante transferiu a totalidade das quotas que tinha da empresa EFICER para a Cervejaria São Paulo e seu sócio Sr. Arnaldo Kardec da Costa, operação totalmente lícita;
- e) Para que o fisco possa intrometer-se nestas relações de direito privado é imprescindível que ele demonstre cabalmente as ilicitudes ou fraudes;
- f) A relação de créditos e débitos entre parceiras comerciais é fato que interessa exclusivamente a estas;
- g) A impugnante justificou em sua resposta (fls. 685) que os contratos de cessão de área comercial não tinham sido localizados na época, mas que estava trabalhando para localizá-los;
- h) Os adiantamentos não estão sujeitos à tributação enquanto não forem convertidos nas suas reais receitas. Afinal, o regime de competência determina que as vendas devem ser reconhecidas na apuração do resultado do período-base em que forem efetivadas, independentemente do recebimento em dinheiro;
- i) A soberania das empresas envolvidas simplesmente, no presente caso, foi relegada a plano secundário e as empresas são acusadas de promoverem supostas operações fictícias e passam a sofrer todas as graves consequências decorrentes;

- CÓPIA*
- j) Se houve adiantamento por conta de futura entrega de mercadorias e tal adiantamento foi ao final outra operação comercial, qual o motivo relevante que levaria o fisco a entender que os valores correspondentes seriam decorrentes de receitas comerciais não declaradas?
 - k) Não havendo prova de venda de mercadoria e mais ainda não sendo razoável supor-se a evasão fiscal sem motivo justificado, o fisco só poderia desclassificar a operação econômica para a figura jurídica que seria mais adequada, isto é, um empréstimo por conta de futura entrega de mercadoria;
 - l) Quanto aos lançamentos reflexos de PIS, COFINS e CSLL, estes devem seguir a mesma sorte do lançamento principal. Aliás, na medida em que o fisco imputa que foram apresentadas despesas não comprovadas (ainda que despesas não sejam), estas não serviriam de base de cálculo para as contribuições em comento, mesmo porque suas bases de cálculo seriam as receitas e o suposto passivo fictício;

Da multa isolada cumulativa com a multa de ofício qualificada

- a) O bom direito não concebe a cobrança de multas que desafiam o princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e que tem resultado confiscatório;
- b) A cumulação das multas isolada e de ofício ultrapassa o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores, caracterizando, de fato, uma maneira indireta de burlar diversos dispositivos constitucionais;
- c) A multa aplicada extrapola o bom senso e a capacidade contributiva da impugnante;

Da qualificação da multa – simulação

- a) Conforme exaustivamente sustentado, todas as operações realizadas com a Cervejaria São Paulo observaram os requisitos legais e contábeis sempre atendendo ao disposto na legislação civil e tributária;
- b) Simulação não se confunde com elisão fiscal. Não há uma falsa, aparente ou simulada declaração de vontade. A declaração é real, efetiva, verdadeira, condizente com a vontade das partes;
- c) Não se pretendia enganar, burlar ou ocultar alguma coisa do fisco;
- d) Caberia ao fisco provar a ocorrência de simulação e entende não ser cabível a Representação Fiscal para Fins Penais.

Após o exame dos autos pela Relatora, foi verificado que o Fisco, em que pese ter sido descrita e fundamentada a qualificação da multa de ofício, não gerou no sistema SAFIRA o auto de infração com a penalidade agravada, o que gerou dúvidas quanto à penalidade aplicável.

O Fisco, no corpo do Termo de Informação Fiscal (fls. 880), aduz que houve um equívoco ao serem gerados os autos de infração, já que na descrição dos fatos e no Termo de Verificação Fiscal revelou-se a prática de condutas que culminariam com o agravamento da penalidade.

A interessada foi informada da correção do equívoco e apresentou, em 07/05/2010, aditamento à impugnação, cujo teor a seguir se reproduz:

- a) Em que pese os argumentos utilizados no termo de informação fiscal, os mesmos não podem ser aceitos, pois contrariam o ordenamento jurídico, estando eivado de vícios constantes no artigo 166 do Código Civil, sendo nulo de pleno direito;
- b) É de se notar que a revisão de lançamento após a notificação do contribuinte somente pode e está autorizada a ser feita quando presentes os requisitos de falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer lançamento definido pela legislação tributária;
- c) Ao fazer o lançamento, não havia nenhum erro ou falta de lançamento dos dados exigidos pela norma objetiva. Toda defesa se pautou nos parâmetros delineados no auto guerreado e, apesar do artigo 147 do CTN permitir que erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão ratificados de ofício pela autoridade, tal situação não se apresenta no presente feito, pois fere os ditames dos artigos 145 e 146 do CTN;
- d) Não houve erro grosseiro, houve, na verdade, segundo o fiscal, um equívoco. Ora, um equívoco que não pode ser amparado pela simples informação e desejo de alterar os fatos e fundamentos do auto com um simples termo de informação fiscal, pois este não se pauta em critérios jurídicos, erro de direito, mas simplesmente um equívoco;
- e) Não existe fundamento para tal medida. Ao se pautar num mero equívoco, tenta o fiscal criar um novo critério jurídico a fim de autorizar a exação das penalidades impostas;
- f) Como o ato realizado pelo fisco impôs desvio de finalidade por vício de forma e forma legal comprometeu a validade do procedimento, fulminando-o com nulidade absoluta;
- g) Se é certo que do ato nulo não se originam direitos, como ficará a situação da autuada? Entregue a própria sorte?
- h) Diante do exposto, reitera e ratifica os termos da defesa para requerer a decretação da nulidade do ato de exasperação da multa trazida à baila pelo termo de informação fiscal recebido em 09/04/2010 e ao final reiterar o pedido de decretação da improcedência da presente autuação.

A 4^a Turma da DRJ no Rio de Janeiro-I / RJ analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 12-32.218, de 14/07/2010 (fls. 904/932), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004, 2005

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Deixa de se declarar a nulidade do auto de infração quando sua confecção encontra-se perfeita e dentro das exigências legais.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. OBRIGAÇÕES INCOMPROVADAS. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO.

Os valores lançados de ofício, sustentados no fato de que constam no passivo obrigações não comprovadas, deverão ser mantidos no caso de o sujeito passivo, a quem incumbe o ônus de afastar a imputação, através de elementos probantes concretos e incontestes, deixar de fazê-lo de forma afastar “in totum” a presunção legal invocada pelo fisco.

EXIGÊNCIA DA MULTA AGRAVADA DE 150%. APPLICABILIDADE.

A hipótese de incidência da multa agravada prevista no inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, contempla a circunstância verificada nos autos de inobservância da legislação tributária, já que por três anos-calendário consecutivos a interessada mantém em seu passivo obrigações as quais não conseguiu comprovar, trazendo, para os autos recibos puros sem qualquer combinação com elementos convincentes que retratem a realidade das operações escrituradas, fazendo com que seu passivo esteja distorcendo a realidade do cômputo do lucro real, acarretando a mesma prejuízos fiscais que, em tese, não deveriam existir.

CUMULATIVIDADE DE MULTAS. INEXISTÊNCIA.

A multa qualificada é uma consequência legal da ação praticada pelo contribuinte, já que, na hipótese tipificada em lei o percentual aplicável é aumentado nos casos em que ocorra sonegação, fraude ou conluio, inexistindo, na espécie, qualquer cumulatividade entre multas nem isoladas nem de ofício.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

O controle de constitucionalidade dos atos legais é matéria afeta ao Poder Judiciário. Descabe às autoridades administrativas de qualquer instância examinar a constitucionalidade das normas inseridas no ordenamento jurídico nacional.

REVISÃO DE OFÍCIO. REQUISITOS. FUNDAMENTAÇÃO.

É viável a revisão de ofício apenas quando devidamente fundamentada e presentes os requisitos que a autorizem.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL.

Ao subsistir o Auto de Infração principal, igual sorte colherão os dele decorrentes.

Recurso Voluntário da Contribuinte

Ciente da decisão de primeira instância em 29/09/2010, conforme Aviso de Recebimento à fl. 938, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 28/10/2010 conforme carimbo de recepção à folha 939.

No recurso interposto (fls. 940/1002), após historiar o ocorrido, por sua ótica, a interessada aduz argumentos que podem ser sintetizados conforme segue:

- **Dos argumentos da impugnação e da decisão de primeira instância (3)**

Neste tópico, a interessada faz um cotejo entre os argumentos trazidos na impugnação e a correspondente decisão de primeira instância, concluindo que teria havido omissão, por parte do julgador *a quo*, na análise dos fundamentos e provas por ela trazidos aos autos.

- **Da fundamentação jurídica (4) - Preliminarmente**

- **Da nulidade pelo cerceamento de defesa (4.1)**

A decisão recorrida seria nula por desconsiderar, sem fundamentação, as provas apresentadas pela então impugnante, com o que seu direito à ampla defesa e ao contraditório teria sido cerceado.

- **Nulidade por ausência de fundamentação da decisão recorrida (4.2)**

Acerca da decisão recorrida, a interessada afirma que “*no presente feito a Nobre Relatora, no mesmo diapasão do auditor fiscal, partiu de pressupostos subjetivos, extraiu ilações que não encontram substratos em documentos ou em outros meios de provas, nem disposições legais que servissem de fundamentos para as conclusões estampadas nos autos, bem ainda, da infração fiscal apontada e respectiva sanção*” e, ainda, que “*a relatora descaracteriza operações legais levadas à registro no sistema contábil da recorrente, sem apontar em qual documento, em qual fato ou em que dispositivo legal se embasou para poder chegar à conclusão de que a operação registrada não seria Aquela levada aos assentos contábeis, mas outra que indicaria omissão de receita*”. Por sua ótica, deveriam ao menos ser indicadas quais as operações comerciais que não teriam sido levadas a registro.

A recorrente tece comentários acerca da necessidade de motivação dos atos administrativos, apoiada por doutrina que colaciona. Diante da falta de motivação da decisão recorrida, requer a nulidade do auto de infração.

- **Nulidade pela omissão quanto aos documentos juntados pela recorrente – da valoração da prova (4.3)**

A interessada afirma que “*a prova produzida pela parte deve ser apreciada imparcialmente pelo julgador que tem o direito de dar a cada qual o seu devido valor. Não pode, todavia, “escolher” uma prova e ignorar as demais. Na valoração pode dar o peso que entende possível a cada prova, depois do necessário cotejo analítico entre todas. Apreciar provas, não é escolher umas e ignorar outras*”. Também por esse motivo seria nula a decisão recorrida, por omissão e ausência de vinculação fática.

- **Do mérito (5)**

○ **Esclarecimentos relevantes do momento histórico em que as operações ocorreram – contextualização (5.1)**

A recorrente se queixa de que os Auditores-Fiscais não teriam aceito movimentação física de numerário, até mesmo negando o livre curso do dinheiro. Lembra que no momento dos fatos aqui discutidos se encontrava em vigor a CPMF, com o que teria sido reduzida a movimentação financeira em estabelecimentos bancários, levando os pequenos estabelecimentos comerciais a pagar suas obrigações com o dinheiro recebido de seus fregueses. Colaciona notícias que demonstrariam “*a intensificação do uso do dinheiro em notas e moedas como meio de pagamento*”.

Diante disso, a interessada “*confirma que recebeu e movimentou fisicamente vultosas quantias em espécie por ser típico em suas atividades, tendo em vista que à época estava competente e munida de todas as condições de segurança para fazê-lo*”.

○ **Da ausência de prova para imputação da infração pelo Fisco (5.2)**

A recorrente retoma seus argumentos acerca do direito ao contraditório e à ampla defesa e sustenta que “*o Fisco não demonstrou a verdade criada nos autos, desconsiderou sem qualquer fundamentação as provas carreadas nos autos pela recorrente*”. Por sua ótica, as provas por ela apresentadas seriam fortes e irrefutáveis, os documentos seriam idôneos e comprovariam a licitude das operações. Caberia, então, ao Fisco efetivamente provar os fatos que levaram à imputação da infração.

O mesmo teria ocorrido com relação à acusação de simulação e à qualificação da multa de ofício, tema acerca do qual a recorrente invoca a súmula nº 14 do CARF. Colaciona jurisprudência administrativa, doutrina, e reafirma que o fisco não teria apontado provas cabais para imputar-lhe simulação, sendo tal acusação pautada tão somente em presunções, o que seria inadmissível.

○ **Limites para desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelo particular (5.3)**

A interessada se reporta ao parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, ainda não regulamentado. Diante disso, no que toca à desconsideração dos negócios jurídicos do contribuinte, o julgador ficaria limitado às disposições do art. 149 do CTN, que exige a comprovação da simulação.

No caso concreto, a decisão recorrida ter-se-ia amparado exclusivamente no instituto da presunção, afastando-se das provas evidências e elementos que tornariam legítimo o negócio jurídico.

○ **A natureza do contrato e a ordem legal tributária (5.4)**

A recorrente sustenta que o instrumento de contrato não precisa, necessariamente, assumir a forma escrita. Os contratos informais poderiam ser provados com outros elementos.

Repisa que “*embora no presente caso tenha ocorrido o contrato com instrumento escrito, este se perdeu com a mudança de seu arquivo contábil do Estado de São Paulo para o Estado do Rio de Janeiro, onde estava a centralização de sua contabilidade*”.

A interessada afirma que as disposições legais são no sentido da liberdade das partes de contratar (autonomia da vontade), inclusive com pagamento antecipado, sem o dever de instrumentalizar o contrato. Acrescenta que “*cuidando-se no caso presente de operação nomeada no registro e recibos de ‘adiantamento de clientes’, entendendo-se como tal recursos transferidos de clientes para a Recorrente à conta de futuras entregas de mercadorias, impõe-se questionar, mais uma vez, se a falta de instrumento contratual invalidaria esse negócio para efeitos tributários e possibilitaria a presunção de operação com receita omitida*”.

○ **Ausência de aplicabilidade do Parecer Normativo 23/83 da RFB e a forma dos atos jurídicos (5.5)**

A contribuinte invoca o Parecer Normativo CST nº 23/83, que trata de empréstimos entre empresas ligadas, e aduz que a Receita Federal não condicionou a existência de contrato formal para validação de operações de empréstimos. Conclui, então, que “*se o julgado na esteira da autuação fiscal entendeu que as operações não preenchiam os requisitos de adiantamento por conta de venda futura, o lógico, razoável e o mais ponderado era que se entendesse pela ocorrência de empréstimo; nunca de passivo fictício*”.

○ **A prova do fato base da autuação e o RIR (5.6)**

A recorrente traz a lume os artigos 923 e 924 do RIR/99, para afirmar que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade da empresa. A decisão recorrida teria ignorado a presunção de veracidade dos lançamentos e dos recibos apresentados, deixando também de provar ou sequer apontar qualquer fato contrário.

○ **Omissão de receitas – passivo fictício. A idoneidade do documento levado a registro (5.6)**

A recorrente sustenta que os elementos dos autos comprovariam os ingressos de numerário na conta caixa, recebidos da Cervejaria São Paulo. Tais elementos seriam suas DIPJ, alteração contratual, histórico da conta “*adiantamentos*”, cópias dos recibos, alteração contratual, balanços e relação de adiantamentos.

○ **Suposta existência de passivo fictício no ano calendário de 2004 (5.7)**

A interessada sustenta que a acusação se apoia na afirmativa do Auditor-Fiscal (fl. 746) de que “*a fiscalizada não comprovou, em nenhum momento, o efetivo ingresso de numerário na conta ‘Caixa’ dos valores recebidos da empresa Cervejaria São Paulo, a título de adiantamento*”. Acrescenta que entregou todos os recibos comprobatórios dos ingressos, acostados aos autos, e que esses documentos não teriam tido sua veracidade questionada pela fiscalização. Também, não seria a existência de contrato formal que validaria a operação. Por sua ótica, os documentos apresentados (recibos, Diário e Razão) seriam suficientes para o exame fiscal. Insiste na necessidade de observância do Parecer Normativo 23/83, na presunção de veracidade dos fatos contabilizados em sua escrituração fiscal.

A recorrente se reporta à reclassificação contábil ocorrida em 31/12/2004, mencionada pelo Fisco em seu relatório fiscal, e argumenta que nenhuma relevância teria sobre a acusação de passivo fictício.

- **Suposta existência de passivo fictício no ano calendário de 2005 (5.8)**

Em argumentação semelhante à do item anterior, a interessada manifesta seu entendimento de que a não apresentação de um contrato representativo das obrigações é que teria apoiado a acusação fiscal. Reclama, ainda, que o Auditor-Fiscal teria confundido um “*emprestimo comprovado*” com uma despesa não comprovada, com as consequências tributárias daí advindas.

A recorrente tece comentários acerca da operação que envolveu a aquisição e posterior alienação de participação societária na empresa Eficer Comércio de Gêneros Alimentícios em Geral Ltda., visando demonstrar a licitude e correção do negócio. A alienação à Cervejaria São Paulo se deu mediante baixa parcial da conta de passivo, com abatimento da dívida existente.

- **A alegação de simulação (5.9)**

A contribuinte lembra que a simulação não se presume, devendo ser, necessariamente, comprovada, e que o ônus dessa prova recai sobre as autoridades administrativas. Inexistiria, no caso sob análise, desacordo entre vontade e declaração, não afirmado pelo Fisco, muito menos provado. Mais uma vez, retoma sua versão sobre a alienação da participação societária na Eficer à Cervejaria São Paulo, com o abatimento de parte da dívida que afirma existente.

- **Reflexos (6)**

A recorrente sustenta que “*insubsistente o principal, o reflexo que lhe é acessório há de seguir a mesma sorte*”.

Ainda, com relação à CSLL, acrescenta que as bases de cálculo não são iguais, quando muito seriam semelhantes, e que o Fisco não poderia por conta própria alterar essa base de cálculo para fazer incluir itens não previstos em lei.

- **Da multa (7)**

A interessada protesta contra a multa aplicada, contra a cumulação de multas isoladas e de ofício, e argumenta que a manutenção desta exigência em duplicidade afrontaria os princípios constitucionais da vedação ao confisco, da capacidade contributiva e da razoabilidade. Colaciona jurisprudência e doutrina que entende aplicáveis.

- **Qualificação da multa – simulação (8)**

A recorrente protesta que todas as operações com a Cervejaria São Paulo, aqui incluída a operação de venda da participação na Eficer, teriam sido feitas com observância dos requisitos legais e contábeis, sempre atendendo ao disposto na legislação civil e tributária. O conceito de simulação (art. 102 do Código Civil) não autorizaria o raciocínio fiscal. Não haveria qualquer prova da “*finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*”, pelo que deveria ser desconsiderada a multa qualificada de 150%.

- **Do pedido (9)**

A recorrente conclui com o pedido de provimento de seu recurso, seja pelo acolhimento das preliminares de nulidade, seja mediante o reconhecimento da improcedência do lançamento tributário.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Também a Fazenda Nacional compareceu aos autos, aduzindo contrarrazões ao recurso voluntário, com fundamento no art. 48, §2º, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Em apertada síntese, após transcrever a ementa da decisão de primeira instância, assim argumenta:

- **Do passivo fictício – conjunto probatório**

A Fazenda Nacional lembra que o assunto discutido nos autos diz respeito à apuração de omissão de receitas, com base na presunção legal estabelecida pelo art. 281, inciso III, do RIR/99, a saber, a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada. Caberia ao contribuinte a apresentação de provas que refutassem a presunção legal, e teriam sido nesse sentido as diversas intimações do Fisco. Os únicos documentos apresentados pela interessada teriam sido os recibos, os quais seriam insuficientes, no entender da Fazenda. A conclusão do Fisco acerca da existência de receitas omitidas, por presunção legal, teria sido em face da “*não comprovação do ingresso de numerário somada à falta de elementos probantes capazes de comprovar as respectivas exigibilidades*”.

Seriam descabidas as alegações de nulidade por cerceamento ao direito de defesa. As provas apresentadas teriam sido apreciadas tanto pelo Fisco quanto pela Autoridade Julgadora *a quo*, mas a conclusão teria sido “*a total ausência de respaldo no mundo fático, que só teria sido afastada por meio de outros elementos que não foram, em momento algum, trazidos aos autos pela Contribuinte Recorrente*”.

Quanto aos argumentos de ausência de provas para a imputação fiscal, a Fazenda Nacional lembra que, em se tratando de presunção legal, a ausência de provas advoga contrariamente ao contribuinte, pois a ele caberia levantar e apresentar provas que justificassem o passivo não comprovado em sua contabilidade.

Finalmente, a Fazenda Nacional afasta a aplicação ao caso do Parecer Cosit 23/83, que não exigiria forma específica para se comprovar o mútuo, e afirma que, com isso, o contribuinte busca se escusar da obrigação de apresentar contrato que fundamentasse o passivo para com a Cervejaria São Paulo S.A. Acrescenta que o Fisco pediu a comprovação do passivo por qualquer meio lícito e idôneo, não obrigatoriamente um contrato formal, não tendo o contribuinte se desincumbido dessa obrigação.

- **Da multa qualificada**

A Fazenda Nacional sustenta que “*o entendimento firmado pela autoridade de primeira instância quanto à qualificação da multa de ofício nada mais fez do que dar fiel cumprimento ao disposto no artigo 44, II da Lei nº 9.430/96*”. Tal seria a correta aplicação do dispositivo legal, diante de condutas fraudulentas reiteradamente praticadas pela contribuinte,

sendo que a conduta de manutenção de obrigações inexistentes (passivo fictício) na escrituração contábil da empresa se teria estendido por diversos exercícios. Colaciona jurisprudência administrativa que entende favorável.

• **Do pedido**

A Fazenda Nacional requer, ao final, que seja negado provimento ao recurso voluntário, mantendo-se o lançamento fiscal.

Por relevante, cumpre destacar que, mediante o Ofício nº 2032/PGFN/PG, dirigido ao Sr. Presidente do CARF, o Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional Substituto solicitou prioridade na apreciação de diversos processos administrativos, entre os quais o presente, nos termos do art. 46, inciso IV, do Regimento Interno do CARF em vigor (Portaria MF nº 256/2009). Referido expediente foi recebido no CARF em 19/07/2011 e chegou ao conhecimento deste Relator em 03/11/2011. Considerando que o processo foi distribuído a este Relator mediante sorteio realizado em outubro/2011, que não houve tempo hábil para sua análise e inclusão na reunião de julgamento de novembro/2011 e a não realização de reunião em dezembro/2011, o processo foi indicado para a pauta de julgamento da reunião de janeiro/2012.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Cumpre apreciar, inicialmente, as alegações de nulidade da decisão recorrida, suscitadas pela recorrente. Muito embora divididas em três diferentes tópicos, é de se constatar que tais alegações se referem: (i) à falta de fundamentação da decisão recorrida (as conclusões não teriam sido fundamentadas nos fatos e dispositivos legais constantes dos autos); (ii) à valoração dada pelo julgador aos documentos juntados como prova pela interessada (não seria possível escolher uma prova e ignorar as demais); e (iii) ao cerceamento ao seu direito à ampla defesa e ao contraditório, como corolário dos dois pontos anteriores.

Do exame dos autos, constato que não assiste razão à recorrente. Todos os seus argumentos de impugnação foram respondidos, embora certamente não da maneira que lhe agradaria. As conclusões da autoridade julgadora *a quo* foram adequadamente fundamentadas, sempre vinculadas aos dispositivos legais que embasaram a autuação e as provas carreadas aos autos não foram ignoradas, como quer a recorrente, mas tão somente consideradas insuficientes para os fins pretendidos pela interessada.

Diante disso, tenho que foi garantido o direito da interessada à ampla defesa e ao contraditório e não vislumbro qualquer cerceamento capaz de tornar nula a decisão recorrida. Rejeito, pois, as preliminares de nulidade arguidas.

No mérito, o lançamento cuida de omissão de receitas, capitulada no art. 281, inciso III, do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), e tem por base a manutenção no passivo, ao final dos períodos de apuração (31/12/2004 e 31/12/2005), de obrigações cuja exigibilidade não restou comprovada. Eis o dispositivo em comento:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

[...]

III – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à recorrente. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja, a existência de obrigações escrituradas no passivo da recorrente, e sobre isso não há qualquer questionamento. Regularmente intimada, como o foi, caberia à interessada apresentar as provas da exigibilidade, ao final de cada período de apuração, das obrigações ali escrituradas, de forma a afastar a presunção estabelecida em lei. Tais documentos poderiam ser apresentados em qualquer fase, tanto durante o procedimento de fiscalização quanto após a instauração do litígio.

A esta altura, faz-se conveniente relembrar os termos das intimações dirigidas à então fiscalizada:

- Termo de Intimação nº 004, de 12/05/2008 (fl. 106):

II - INTIMAMOS o contribuinte acima identificado a apresentar, no prazo de 10 (dez) dias, a escrituração da conta "ADIANTAMENTO CERVEJARIA SÃO PAULO", nos anos-calendário de 2003 e 2004, demonstrando os valores, as formas e as datas em que estes adiantamentos foram realizados.

Deverá ser comprovada a efetiva entrada do numerário nas contas da fiscalizada.

III - INTIMAMOS o contribuinte a comprovar, no prazo de 10 (dez) dias os títulos que compõem o saldo da conta "FORNECEDORES", nos balanços dos anos-calendário de 2003 e 2004.

Deverão ser demonstradas, com datas e valores, todas as operações que ocasionaram tais saldos.

- Termo de Intimação nº 002, de 01/10/2008 (fl. 140):

II - INTIMAMOS o contribuinte acima identificado a apresentar, no prazo de 10 (dez) dias, a documentação comprobatória dos saldos das contas "FORNECEDORES" e "OUTRAS CONTAS", ambas do Passivo Circulante, informadas nas DIPJs exercícios 2004 e 2005, anos-calendário 2003 e 2004, respectivamente.

Apresentar, também, demonstrativo da composição dos saldos dessas contas.

- Termo de Intimação nº 003, de 18/11/2008 (fl. 145):

I - REINTIMAMOS o contribuinte acima identificado a apresentar, no prazo de 10 (dez) dias, a escrituração da conta "ADIANTAMENTO CERVEJARIA SÃO PAULO", nos anos-calendário de 2003 e 2004, demonstrando os valores, as formas e as datas em que estes adiantamentos foram realizados.

Deverá ser comprovada a efetiva entrada do numerário nas contas da fiscalizada.

II - REINTIMAMOS o contribuinte a comprovar, no prazo de 10 (dez) dias os títulos que compõem o saldo da conta "FORNECEDORES" e "OUTRAS CONTAS" (ambas do passivo circulante), informadas nas DIPJs exercícios 2005 e 2004, anos-calendário de 2004 e 2003, respectivamente.

Deverão ser demonstradas, com datas e valores, todas as operações que ocasionaram tais saldos.

Observe-se que a fiscalização buscou, de várias maneiras, a comprovação dos saldos das contas integrantes do passivo da então fiscalizada ao final de cada período de apuração. Ao verificar que os assentamentos contábeis indicavam que os saldos do passivo seriam provenientes de supostos adiantamentos recebidos da Cervejaria São Paulo, a serem pagos mediante produtos industrializados e/ou comercializados pela interessada (fl. 148), o Fisco foi incisivo quanto a este ponto, pedindo o detalhamento desses recebimentos (datas, forma, valores) e, inclusive, a comprovação do efetivo ingresso do numerário.

A seguir, a fiscalização passou a alcançar, também, o ano-calendário 2005. A explicação da interessada, para esse ano, era de que os valores teriam sido recebidos "*através de concessão de área comercial*" (fl. 148).

Ao longo de sua extensa peça recursal, em diversos momentos a recorrente menciona a documentação por ela apresentada em resposta às intimações. Por sua ótica, tais documentos comprovariam cabalmente a existência e exigibilidade das obrigações registradas em seu passivo. Sustenta, ainda, que tais documentos não teriam sido adequadamente valorados, ou teriam mesmo sido ignorados, tanto pelo Fisco quanto pela Autoridade Julgadora em primeira instância.

Pois bem. Tais documentos consistem, além de seus assentamentos contábeis, nos recibos que constam às fls. 149/413 e 414/681, para os anos-calendário 2004 e 2005, respectivamente. São esses recibos os documentos que, no entender da interessada, respaldariam os lançamentos contábeis e comprovariam os ingressos a título de adiantamentos por conta de vendas futuras ou de cessão de área comercial. Nunca é demais ressaltar que os valores envolvidos totalizam, em cada ano, as expressivas quantias de R\$ 294.367.000,00 e R\$ 373.927.049,00 (fl. 148), que teriam sido pagas em dinheiro à interessada pela Cervejaria São Paulo.

Tanto o Fisco quanto o Julgador *a quo* entenderam que os recibos, elaborados pela interessada e assinados por seu sócio administrador, Sr. Donizeti Gonçalves Leite, por si só, não seriam hábeis a comprovar o efetivo ingresso do numerário, comprometendo, assim, a própria existência e exigibilidade dos passivos. Em diversas ocasiões, ao longo do processo, foram mencionados outros elementos e/ou documentos que poderiam corroborar e dar credibilidade aos alegados negócios jurídicos entre a interessada e a Cervejaria São Paulo, mas nada foi trazido aos autos. O principal desses documentos seria o contrato firmado entre as partes, que a interessada alega existir, mas que teria sido extraviado. Note-se que, não obstante

as alegadas milionárias relações comerciais, não encontro nos autos qualquer tentativa da interessada de obter, junto a sua suposta parceira comercial, uma cópia desse contrato, nem qualquer outro elemento que pudesse respaldar a existência e exigibilidade de obrigações a serem registradas no passivo. Assim, não foi especificamente a falta do contrato que levou à autuação, como afirma a recorrente em seus argumentos, mas a falta de documentos, de modo mais amplo, entre os quais, por óbvio, estaria incluído o contrato.

Também não vislumbro aplicabilidade, no caso, para o Parecer Normativo CST nº 23/1983. Aquele normativo tratou dos ajustes ao lucro real, no caso de contratos de mútuo sem remuneração ou com compensação financeira inferior àquela estipulada pela lei então vigente. Em tal contexto, ao afirmar (item 2.1) que “*não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exteriorize: contrato escrito ou verbal, adiantamento numerário ou simples lançamento em conta corrente, ...*”, nada mais fez o parecerista do que reafirmar o entendimento de que o contrato de mútuo é contrato real, que se perfaz mediante a entrega do capital mutuado, podendo o contrato ser escrito ou verbal. Mas a entrega do valor tem que estar comprovada acima de qualquer dúvida, sendo certo que, na ausência dessa comprovação, um hipotético contrato escrito de nada valeria, havendo jurisprudência deste Conselho nesse sentido. Ademais, não se afirmou que o contrato escrito seria indispensável no caso vertente, mas tão somente que seria ele, se existente, elemento a auxiliar e reforçar a formação de convicção quanto aos alegados negócios e adiantamentos.

A obrigação de escriturar e de guardar todos os documentos e demais papéis que sirvam de base para a escrituração está prevista na legislação fiscal, e aplica-se, com pequenas variações, aos contribuintes tributados com base no lucro real (situação da recorrente), presumido ou optantes pelo SIMPLES. Recibos da própria lavra são insuficientes, isoladamente, para dar respaldo à existência e exigibilidade de obrigações. Não se trata aqui, como sustenta a recorrente, de negar o livre curso da moeda corrente do país, mas da constatação de que movimentações em espécie nesses montantes, repetidas quase que diariamente ao longo de três anos são, no mínimo, atípicas, e carecem de provas adicionais.

Ao descumprir essa obrigação, a interessada queda sem meios hábeis para a comprovação que lhe cabe. Não tendo a contribuinte qualquer cautela em documentar adequadamente os fatos, especialmente passivos milionários e alegadas movimentações em espécie de elevados valores, ficam por sua conta e risco as consequências de tal negligência. No caso, a consequência é a aplicação da presunção legal de omissão de receitas, nos estritos termos da lei, conforme anteriormente mencionado.

Ainda, não macula o lançamento a referência, no Relatório Fiscal (fl. 746, *in fine*), ao “*... lançamento de ofício por omissão de receita decorrente de despesa não comprovada*”, no ano-calendário 2005. Trata-se de lapso manifesto apenas nessa única frase, sendo certo que ao longo de todo o Relatório Fiscal a descrição é clara quanto à tipificação da infração como “*passivo fictício*”. Aliás, no parágrafo seguinte ao mencionado (primeiro parágrafo da fl. 747), reza: “*Verificou-se, assim, a existência de saldo irreal no passivo, decorrente de obrigação cuja exigibilidade não foi comprovada pela empresa*”. De igual forma, na **DESCRÍÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)** do auto de infração, à fl. 753, consta:

Omissão de Receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada, conforme RELATÓRIO FISCAL, que é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2004	R\$ 170.475.542,00	75,00
31/12/2005	R\$ 373.927.049,00	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 24 da Lei nº 9.249/95;

Art. 40 da Lei nº 9.430/96;

Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 281, inciso III, e 288, do RIR/99.

Não há qualquer dúvida quanto à natureza da infração imputada, não houve qualquer prejuízo à sua compreensão pela interessada, que se defendeu adequadamente.

Quanto a este ponto, pois, o lançamento permanece hígido, conclusão que se estende aos lançamentos reflexos. Especificamente no que tange à CSLL, a recorrente aduz que sua base de cálculo não seria igual à do IRPJ, e que o Fisco não poderia alterar essa base para fazer incluir itens não previstos em lei. De fato, as bases de um e outro tributo são diferentes, mas ambas têm como ponto inicial o lucro líquido do exercício, a partir do qual são feitos os ajustes (adições, exclusões, compensações) previstos em lei, que podem ser diferentes. Ocorre, no entanto, que não se cuida, aqui, desses ajustes. As receitas omitidas impactam diretamente o lucro líquido, ou seja, a infração reduziu igualmente as bases de cálculo de ambos os tributos, motivo pelo qual repto correta a reconstituição dessas bases, conforme o procedimento da fiscalização.

Passo a examinar os argumentos da recorrente acerca das multas aplicadas.

De pronto, um esclarecimento se faz necessário. No item 7 de seu recurso, a interessada protesta contra a cumulação de multas isoladas e de ofício, o que constituiria, a seu ver, exigência em duplicidade.

Compulsando os autos, constato que inexistem, aqui, as multas ditas isoladas, aquelas exigidas pela falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas, e que poderiam, em tese, dar azo às reclamações sobre exigência em duplicidade. Seja no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 01), no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora (fl. 756, 761, 766 e 773), no Termo de Encerramento (fl. 774) ou no Termo de Informação Fiscal (fls. 879/885), apenas encontro as multas proporcionais ao imposto lançado de ofício. As reclamações da recorrente a esse respeito, portanto, não encontram respaldo nos autos, e devem ser rejeitadas.

No que tange à qualificação da multa de ofício, observo, inicialmente, que as ocorrências¹ descritas no relatório que antecede a este voto foram objeto de impugnação, mas não foram repisadas no recurso voluntário. De se considerar, assim, que a interessada se conformou com as razões aduzidas pela Autoridade Julgadora em primeira instância que a

¹ Por clareza, reproduzo, aqui, o trecho pertinente do relatório que antecede ao voto:

Após o exame dos autos pela Relatora, foi verificado que o Fisco, em que pese ter sido descrita e fundamentada a qualificação da multa de ofício, não gerou no sistema SAFIRA o auto de infração com a penalidade agravada, o que gerou dúvidas quanto à penalidade aplicável.

O Fisco, no corpo do Termo de Informação Fiscal (fls. 880), aduz que houve um equívoco ao serem gerados os autos de infração, já que na descrição dos fatos e no Termo de Verificação Fiscal revelou-se a prática de condutas que culminariam com o agravamento da penalidade.

levaram ao entendimento da inexistência de irregularidades no lançamento, quanto a este aspecto formal².

Resta o exame do mérito da qualificação da multa.

No Relatório Fiscal (fls. 846/847), sob o título “*Simulação*”, o Auditor-Fiscal descreve a operação de aquisição pela interessada, em 15/12/2004, da totalidade das quotas da empresa Eficer Comércio de Gêneros Alimentícios em Geral Ltda., pelo valor de R\$ 135.000.000,00. Na sequência, em 22/12/2004, a mesma participação societária foi alienada para a Cervejaria São Paulo pelo valor total de R\$ 161.330.808,00, aí incluído um ágio de R\$ 26.340.808. Cabe ainda observar que o registro da alteração contratual somente foi feito na Junta Comercial em 15/12/2005, quase um ano depois (fl. 691). Segundo os assentamentos contábeis da então fiscalizada, o total dessa transação foi debitado à conta de passivo representativa da obrigação junto àquela outra pessoa jurídica, do que se depreende que parte da dívida teria sido quitada mediante a transferência da participação societária. Após outras considerações, o Fisco assim concluiu:

[...] até 16/12/2004, data do último adiantamento no valor de R\$ 800.000,00 (oitocentos mil reais), não havia qualquer destinação prática para o, até então, saldo de R\$ 311.806.350,00, na conta "adiantamentos - Cervejaria São Paulo".

Seis dias após esse último adiantamento, as partes desistem de compensar tal saldo com a comercialização de produtos da fiscalizada e realizam a transferência da empresa EFICER.

Se levarmos em atenção, também, o fato de que todos os depósitos na conta "adiantamentos - Cervejaria São Paulo" - que, mais uma vez destacamos, totalizaram R\$ 311.806.350,00 - foram efetuados em dinheiro, concluímos pela simulação das citadas operações que tiveram o propósito de transferir um capital de R\$ 135.000.000,00 (representado pela quotas sociais da empresa EFICER COM GEN ALIMENTÍCIOS EM GERAL LTDA) da fiscalizada para a CERVEJARIA SÃO PAULO S/A.

A fiscalizada adquiriu a empresa EFICER [...] apenas, sete dias antes venda para a CERVEJARIA SÃO PAULO S/A.

A seguir, o Fisco justifica a qualificação da multa:

Fica constatada a ocorrência de simulação, tanto nas operações de "adiantamentos de clientes", como nos "contratos de cessão de área comercial", e na operação de venda da empresa EFICER COM GEN ALIMENTÍCIOS EM GERAL LTDA — CNPJ 07.092.842/0001-60. Assim, estamos qualificando a multa de ofício em 150%, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

A decisão recorrida consignou, a respeito, uma importante observação: é que o próprio Fisco, no ato de lançamento, considerou os efeitos da transferência das quotas da Eficer para a Cervejaria São Paulo. O valor da infração, de R\$ 170.475.542,00, foi atingido após a dedução dos R\$ 161.303.808,00, acima referidos. Confira-se o seguinte excerto:

² A conclusão da Turma Julgadora em primeira instância, sobre esta matéria, foi a seguinte:

Diante de tais alegações, considero a qualificação da multa já fundamentada no bojo da autuação, com o devido acerto no instrumento de lançamento, devendo, ainda, passar por análise, neste julgado, o mérito propriamente

Entendo que a transferência da empresa EFICER da interessada para a CERVEJARIA SÃO PAULO não trouxe qualquer elemento descaracterizador do negócio, tampouco indícios de ocorrência de negócio simulado, já que o próprio fisco, quando da elaboração do auto de infração descontou do valor tributável a quantia abatida pela interessada no demonstrativo de fls. 148 para o ano-calendário de 2004. Se porventura houvesse tal operação tratada como simulada, entendo que o mesmo deveria ser objeto de glosa fiscal, o que se verifica não ter ocorrido.

Com isso, desde a decisão de primeira instância, a operação envolvendo a Eficer, além de não ser fundamento para a exigência de tributo (ao contrário, o efeito considerado foi sua redução), foi descartada como motivação para a qualificação da multa. Não faço reparos a esse raciocínio: se o próprio Fisco, não obstante procure inquinar o negócio de simulação, considera válidos seus efeitos de forma a reduzir o montante tributável, essa acusação perde consideravelmente sua força. Ademais, como bem apontado no excerto acima, os elementos trazidos aos autos não são suficientes para provar a simulação, não obstante o exíguo prazo entre a aquisição e a alienação da participação societária, além do ágio sobre o qual pouco se falou.

Assim sendo, permanecem, como possíveis fundamentos para a qualificação da multa, nos dizeres do Fisco, a “ocorrência de simulação, tanto nas operações de ‘adiantamentos de clientes’, como nos ‘contratos de cessão de área comercial’”, referindo-se aos valores que teriam ingressado, respectivamente, nos anos-calendário 2004 e 2005, gerando as obrigações no passivo, cuja exigibilidade não foi comprovada e sobre as quais já se discorreu neste voto.

Sob este aspecto, a decisão de primeira instância concluiu que essas operações teriam por objetivo “a dedução do lucro de forma tal que passasse pelo fisco despercebidamente”, levando, sim, à conclusão de simulação. Tal conclusão restaria reforçada pela conduta reiteradamente praticada.

Quanto a este ponto, devo divergir.

A simulação, conforme consta da acusação fiscal, seria verificada mediante apreciação conjunta dos ingressos incomprovados e da transferência da participação societária na Eficer, com o que se poderia concluir que essa última operação teve como objetivo tão somente a transferência de recursos (representados pela participação societária) para a Cervejaria São Paulo. Levando-se em conta que a transferência da participação societária teve seus efeitos aceitos pelo próprio Fisco, no ato do lançamento, e foi afastada como ato simulado desde a decisão de primeira instância e também aqui, o que resta são os alegados ingressos, os passivos de exigibilidade não comprovada. Se isso é suficiente para a acusação de omissão de receitas, por presunção legal, o mesmo não ocorre para fins de constatação do dolo, da intenção de ocultar da autoridade tributária a ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido a súmula nº 25 do CARF:

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

Desta forma, entendo que não subsiste a acusação de simulação, base do Fisco para a qualificação da multa, a qual, por conseguinte, deve ser reduzida ao percentual de 75%.

Por todo o exposto, em conclusão, voto pela rejeição das preliminares suscitadas e, no mérito, pelo provimento parcial do recurso voluntário para reduzir a multa qualificada ao patamar de 75%.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha