



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16707.006746/2009-56
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.385 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de setembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CACTUS LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA - ME

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2004

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PAGAMENTO NÃO COMPROVADO. LANÇAMENTO AFASTADO.

O artigo 61 da Lei nº 8.981/95 prevê a alíquota de 35% sobre o Imposto de Renda exclusivamente na fonte para os casos de pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou quando os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, não tiverem comprovadas a operação ou a sua causa. Não havendo, portanto, comprovação do pagamento efetuado nos autos, afasta-se a autuação.

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

Ano-calendário: 2004

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. CUSTOS ESCRITURADOS COM BASE EM DOCUMENTOS INIDÔNEOS.

Deve ser restabelecida a aplicação de multa qualificada para os créditos tributários decorrentes da glosa de custos apoiados em documentos fiscais inidôneos, registrados com evidente intuito de fraude provado por meio de diligências junto aos fornecedores e em razão da omissão do sujeito passivo em demonstrar, por qualquer outro meio, a efetividade das aquisições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, quanto à (i) multa qualificada, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei (relator), Cristiane Silva Costa, Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, em relação ao (ii) Imposto de Renda na Fonte, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração, lavrados contra a Contribuinte, para exigência de crédito tributário referente ao ano-calendário de 2004, no valor de R\$ 4.973.245,40, relativos aos tributos Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda na Fonte (IRF), assim distribuídos:

TRIBUTOS	FLS.	Imposto/ Contrib.	Juros de Mora	Multa Proporcional	TOTAL
IRPJ	02/13	437.976,10	316.083,03	656.964,15	1.411.023,28
CSLL	17/23	157.671,39	113.789,88	236.507,08	507.968,35
IRF	26/35	943.333,10	695.921,05	1.414.999,62	3.054.253,77
Valor total					4.973.245,40

As exigências de IRPJ e CSLL têm por base glosa de custos, e a de IRF tem por base a acusação de pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa, todos relacionados com notas fiscais contabilizadas nos dois primeiros trimestres de 2004. Foi imposta a multa qualificada de 150%.

Em impugnação (e-fls. 670 a 694), o contribuinte iniciou por suscitar a decadência relativamente a fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a junho do ano-calendário de 2004.

Quanto aos lançamentos de IRPJ e CSLL, alegou vícios no procedimento quanto à materialidade dos fatos apontados para a glosa de custos. Disse que a autoridade afirmou, na descrição dos fatos, que o contribuinte deixou de apresentar as notas fiscais solicitadas e não havia logrado comprovar os pagamentos efetuados em relação às referidas notas fiscais, razão pela qual havia efetuado a glosa. Ponderou que o fato de registrar em sua escrituração contábil fatos que não logra comprovar não significa que havia se servido de documentos inidôneos para reduzir a base tributável do IRPJ e da CSLL, e que a indicação dos fornecedores de mercadorias registrada no histórico dos documentos contábeis não seria fato indicativo de utilização de notas fiscais inidôneas, ao contrário do que ocorreria se houvesse elemento falso ensejador da fraude fiscal.

Afirmou que as autoridades administrativas haviam diligenciado no sentido de averiguar a situação fiscal dos fornecedores GP da Silva e Fagundes & Melo Ltda., tendo verificado que a primeira era inapta e que a segunda estava inativa e que por isso havia considerado como inidôneas as respectivas notas fiscais. Alegou não ter meios para aferir se as pessoas jurídicas com que transaciona são inaptas ou inativas e que se terceiros se servem de documentos falsos para burlar o fisco, não seria de sua competência coibir tal prática. Por outro lado, argumentou que o fato do sócio da Fagundes & Melo Ltda. ter declarado que nunca transacionou com a impugnante e que desconheceria os fatos das vendas realizadas não seria prova da inocorrência de tais fatos.

Em relação à firma individual G P da Silva, considerada inapta, era impossível conhecer tal situação, que seria existente somente nos dados cadastrais da Receita Federal, o mesmo ocorrendo com o depoimento do Sr. Genival Pedro da Silva, prestado a uma autoridade policial do Rio Grande do Norte, em que revela o fato de que sua ex contadora estava envolvida na utilização de falsos talonários em nome de sua firma. Ser lhe ia impossível tomar conhecimento de tais fatos.

Concluiu ponderando que a falta de apresentação dos documentos poderia ensejar a glosa dos valores, mas seria insuficiente para caracterizar o fato de que havia se utilizado de notas fiscais inidôneas.

No que se refere ao Imposto de Renda na Fonte, alegou que a constituição de crédito tributário sobre os mesmos valores que já teriam sido tributados a título da glosa de custos, configura ofensa ao postulado do confisco e da capacidade contributiva, não podendo conviver a tributação na fonte sobre os mesmos fatos pelo artigo 674 do RIR/99.

Contestou o reajustamento da base de cálculo do IRF, afirmando que o procedimento adotado com base no artigo 20 da Instrução Normativa nº15/2002, ofenderia frontalmente o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, o artigo 97 do CTN e a Constituição Federal.

Refutou a qualificação da multa, alegando que o fisco não havia demonstrado a prática de qualquer das condutas típicas para a majoração da penalidade aplicável, asseverando que a sua conduta em nenhum momento havia sido fraudulenta ou em conluio com qualquer pessoa para lesar o fisco. Alegou, ainda, a inconstitucionalidade da multa qualificada devido ao seu caráter de confisco.

Invocou o enunciado nº 14 do Conselho de Contribuintes

O Acórdão nº 11-29.787, de 12 de maio de 2010 (e-fls. 834 a 868), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, para manter o crédito tributário conforme lançado. A seguir a ementa de tal decisão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

Ementa: DESPESAS OPERACIONAIS. COMPROVAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA: A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental hábil e idônea das respectivas operações.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2004

Ementa: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, e o rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

**IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS/ PAGAMENTOS SEM CAUSA
REDUÇÃO DE LUCRO LÍQUIDO. MESMA BASE DE CÁLCULO.
INEXISTÊNCIA:**

O que se tributa, na hipótese do artigo 61 da Lei nº8.981/1995, são os rendimentos recebidos por terceiros, sócios ou pessoas não identificadas. O responsável é o sujeito passivo da obrigação tributária por ter realizado o pagamento irregular. **Não** se tratando de tributação dos recursos utilizados nos pagamentos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

Ementa: IRPJ. DECADÊNCIA.

Afastada a hipótese de lançamento por homologação, seja pela inexistência de qualquer pagamento, seja pela constatação de evidente intuito de fraude, aplica-se a regra geral contida no art. 173 do CTN.

IRRF. DECADÊNCIA:0 fato gerador do imposto incidente sobre o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado é simples e de realização instantânea. Em princípio, é exigência submetida ao chamado lançamento por homologação. Inexistente a antecipação do pagamento, afastadas as regras decadenciais específicas do lançamento por homologação para a incidência das regras gerais (art. 173 inciso I do CTN).

Restando caracterizada a ocorrência de fraude por parte do contribuinte, o prazo decadencial rege-se pelo disposto no art. 173, 1 do CTN.

FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

A pratica de fraude enseja a aplicação da multa de ofício qualificada.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004

Ementa: ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Não têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados.

A Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 801 a 953) reiterando seus argumentos, não tendo impugnado a glosa decustos.

O Acórdão n.º 1301-001.071, de 03 de outubro de 2012 (e-fls. 963 a 975), por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de decadência, para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário. Segue a ementa de tal decisão:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

DECADÊNCIA TERMO INICIAL Conforme decisão do STJ em Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

MULTA QUALIFICADA INAPLICABILIDADE QUANDO NÃO COMPROVADO O DOLO - A aplicação da multa agravada de 150% somente se admite quando o intuito de fraude resta cabalmente comprovado nos autos. Dolo não se presume, devendo ser provado objetivamente por elementos seguros de prova que não permitam qualquer dúvida, indagação ou divergência.

Assunto: Imposto de Renda na Fonte

Ano-calendário: 2004

IRF PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – O mero registro de custos/despesas não comprovados não autoriza, por si só, a exigência do lançamento do IRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.8981/95. Essa presunção legal tem como fato indício o pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. Não basta a glosa de custos/despesas para que considere efetuado o pagamento. Se a despesa é inexistente, nada se pode afirmar, em face do princípio da unicidade da prova, sobre o pagamento. A prova do pagamento é ônus da fiscalização

Contra o Acórdão em questão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial em 19/12/2012 (e-fls. 978 a 987), alegando que há divergência jurisprudencial em relação ao entendimento do acórdão recorrido quando alegou que:

- a) a *contabilização* a débito de fornecedor e a crédito de caixa não é suficiente nem para comprovar a aquisição, nem para provar o pagamento e que ademais, a prova de que o pagamento ocorreu caberia ao Fisco”; e
- b) a utilização, pelo contribuinte, de documentos inidôneos é insuficiente para o agravamento da penalidade.

Quanto à primeira divergência, a recorrente aponta dois acórdãos paradigmas:

Acórdão 105-15829

“IRPJ E LANÇAMENTOS DECORRENTES - SALDO CREDOR DE CAIXA - OMISSÃO DE RECEITAS - PERÍODO ANTERIOR AO INÍCIO DAS ATIVIDADES - É válida a recomposição do saldo de caixa mediante o ajuste de seus saldos por valores não comprovados. Relativamente, porém, ao período anterior ao início das atividades, não é aceitável a presunção de omissão de receitas. IRF - PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS - Sendo a conta CAIXA controladora de meios de pagamento, lançamento a seu crédito a título de ESTORNO sem a comprovação de que anteriormente houve um lançamento incorreto a seu débito, evidencia que pagamento foi efetuado sem causa comprovada e para beneficiário não identificado. SELIC - A taxa Selic, por ser cabível nos casos de restituição ou compensação de tributos, deve incidir, *mutatis mutandis*, também nos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública, uma vez que entendimento contrário feriria o princípio da isonomia.

Acórdão n.º 1302-00.210

IRRF. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. É procedente o lançamento do imposto de renda na fonte quando constatada a saída de numerário suportada em documentos inidôneos, caracterizando pagamento sem causa e a beneficiário não identificado.

Com relação à segunda divergência, o recorrente aponta dois acórdãos paradigmas: o já citado Acórdão nº 1302-00.210 e o Acórdão nº 103-21391.

Acórdão de nº 103-21391

MULTA AGRAVADA - Mantém-se a aplicação de multa qualificada, para os custos apoiados em documentos fiscais inidôneos, registrados com evidente intuito de fraude.

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 989 a 992) negou seguimento ao recurso da Fazenda, esclarecendo que a recorrente indicou três acórdãos como paradigmas, mas que transcreveu no corpo do recurso apenas as ementas e os números dos acórdãos, não tendo identificado a fonte de onde foram copiadas.

Entendeu também que a recorrente não efetuou a demonstração analítica da divergência e que da simples leitura das ementas não se pode identificar o conteúdo divergente alegado.

Em reexame de admissibilidade (e-fls. 1000 a 1003) foi dado seguimento ao recurso, tendo sido aceitos o segundo (Acórdão n.º 1302-00.210 - lançamento IRRF e multa qualificada) e terceiro (Acórdão de nº 103-21391 - multa qualificada) acórdãos paradigmas apresentados.

Foram oferecidas contrarrazões pela Contribuinte (e-fls. 1009 a 1016) questionando o conhecimento e requerendo seja mantida a exoneração da exigência de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados e a inexistência da multa agravada.

A Contribuinte foi cientificada do acórdão recorrido em 13/04/2016 e em 26 de abril de 2016, interpôs Recurso Especial (e-fls. 1019 a 1028), apontando divergência de

interpretação da legislação tributária em relação à matéria da decadência, tendo sido indicados os seguintes acórdãos paradigmas:

Acórdão nº 102-49.363 (2ª Câmara da 1º Conselho de Contribuintes, ementa reproduzida integralmente no recurso):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002

(...)

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º., do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em "verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo", inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I.

A interpretação do caput do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, caput e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.

Acórdão nº 1102-00.326 (2ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, ementa reproduzida integralmente no recurso):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, SISTEMÁTICA. DECADÊNCIA.

O que determina a natureza do lançamento, se por homologação ou declaração, é a legislação específica do tributo, e não a circunstância de ter ou não havido pagamento.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não sendo caso de dolo, fraude, ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data da ocorrência do fato gerador, (Ac. 101-96.636, j. 16/04/2008).

(...)

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 1034 a 1038) negou seguimento ao recurso, entendendo, em relação ao primeiro paradigma, que contraria decisão do STJ em sede de recurso repetitivo (art. 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, Código de Processo Civil - CPC), razão pela qual não serve como paradigma, a teor do § 12, inciso II, do art. 67 do Anexo II do RICARF; e em relação ao segundo paradigma, que encontra-se reformado pelo acórdão de nº 9101-002.108 (publicado em 14/05/2015, conforme consulta ao sítio do CARF).

O Contribuinte foi intimado da decisão em 29/07/2016 (e-fls. 1042), mas não interpôs Agravo.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demetrius Nichele Macei, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial da Procuradoria (e-fls. 978 a 987) insurge-se contra duas matérias: lançamento de IRRF por pagamentos a beneficiário não identificado e multa qualificada por fraude diante da apresentação de documentos inidôneos.

As Contrarrazões (e-fls. 1.009 a 1.016) questionaram o conhecimento do recurso, informando que a ementa apresentada no recurso para o acórdão paradigma nº 105-15829, não corresponde a ementa do acórdão publicado e que quanto ao restante dos acórdãos paradigmas (1302-00.210 e 103-21.931), há falta de cotejo analítico, bem como – ainda que a recorrida não tenha utilizado estas palavras – também é apontada a ausência de similitude fática, pois assim disse a contribuinte:

14. *In casu*, é por demais pertinente notar que os paradigmas lançados em sede de Recurso Especial de Divergência apoiam-se de modo uniforme na comprovação da conduta dolosa, o que não restou comprovado nos presentes autos. Tanto é assim que não foram apresentadas notas fiscais inidôneas, mas a glosa levada a efeito pela fiscalização se deu pela falta de comprovação de custos. Apenas para algumas lançamentos contábeis a fiscalização diligenciou e concluiu pela inidoneidade das notas fiscais.

15. Assim, tomar como paradigma acórdão que determina o agravamento da multa com base em documentos inidôneos não se revela de boa diretriz. Com isso a divergência não poderia comparar situações desiguais e tê-las como discrepantes. Por tais razões, deve-se rejeitar os paradigmas apontados pela douta PFN.

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 989 a 992) negou seguimento com base na não indicação das fontes do acórdãos paradigmas e na ausência de cotejo analítico. Em seu reexame (e-fls. 1.000 a 1.003) o recurso foi admitido, afastando-se o paradigma que foi apresentado com a ementa errada, e justificando-se a admissão pela evidente divergência jurisprudencial constatada do confronto das ementas, posto que a ausência de cotejo analítico também foi confirmada neste despacho.

Analisando os acórdãos paradigmas apresentados, não vejo como discordar dos despachos de admissibilidade e de reexame de admissibilidade sobre a ausência de cotejo analítico, contudo, como de fato a leitura das ementas revela incontestável divergência jurisprudencial quanto às matérias trazidas pela recorrente, entendo que o recurso especial deve ser conhecido.

Diante do exposto, e com base no permissivo do artigo 50, §1º da Lei nº 9.784/99, tomo conhecimento do Recurso Especial da Procuradoria.

Mérito

Antes de qualquer coisa, entendo ser necessário deixar claro o contexto das operações que levaram a autuação do IRPJ, CSLL e IR-Fonte. Para tanto, retome-se trecho do relatório apresentado pelo v.acórdão recorrido que resume bem tal cenário (e-fls. 965 a 966):

Conforme consta dos autos, o contribuinte foi intimado a apresentar documentação comprobatória das operações, bem como dos respectivos valores pagos a título de: (i) custos com a aquisição de uniformes, tendo por fornecedor a empresa Fagundes & Melo Ltda.; (ii) custos com cestas básicas tendo como fornecedora a empresa Oeste Distribuidora Com. e Representações (razão social G P da Silva e, (iii) custos referentes a Auxílio Alimentação à empresa Sodexo Pass do Brasil Serviço e Comércio Ltda.

Não tendo sido apresentados os documentos, a autoridade fiscal, na busca da verdade material, efetuou diligências junto às empresas indicadas como fornecedoras, cujos resultados foram os seguintes:

- a) A empresa Sodex Pass informou todas as vendas, cujos dados são compatíveis com os lançamentos contábeis da Cactus, e assim, não obstante a Cactus não tenha apresentado a documentação comprobatória dos custos contabilizados, a fiscalização coletou provas que a eximem de infração.
- b) A empresa Fagundes & Melo Ltda., apresentou sua última declaração de IRPJ para o ano-calendário 2002, na condição de INATIVA. O Termo de Intimação remetido para o endereço constante do cadastro foi devolvido pelos Correios sem indicação da causa.

Localizado o sócio da empresa, foi-lhe dada ciência pessoal da intimação. Em atendimento, declarou que as atividades da empresa foram suspensas desde o ano-calendário 2002; que nunca manteve relacionamento comercial com a empresa Cactus Locação de Mão-de-obra Ltda., e que desconhece a venda efetuada por intermédio das notas fiscais 444, 447, 450 e 468. Pela falta de apresentação das notas fiscais e não comprovação dos pagamentos, a fiscalização glosou os custos contabilizados. E com base no resultado da diligência, aplicou a penalidade qualificada, entendendo caracterizada a fraude, conforme descrito acima, tipificada no artigo 72 da Lei 4.502/64.

- c) A empresa G P da SILVA (Oeste Distribuidora Com e Representações), segundo os dados cadastrais da Receita Federal do Brasil, se encontra INAPTA, e a última declaração de informações apresentada foi referente ao ano-calendário 2001. Além disso, consta de outro processo referente a terceiros, que tramitou na Receita Federal do Brasil, informações sobre a emissão de notas fiscais falsificadas dessa empresa. Nesse processo, do qual a autoridade fiscal extraiu cópias, consta o seguinte: (i) Termo de Declaração do Sr. Genival Pedro da Silva, prestado à Receita Federal do Brasil, afirmando que não emitiu as notas fiscais e não recebeu os valores correspondentes, bem como que só esteve em atividade até maio de 2002; (ii) Termo de Declaração prestada na Delegacia Especializada do Patrimônio Público, na qual o Sr. Genival afirma serem as notas fiscais falsas, pois a numeração das mesmas, bem como o nome da Gráfica Potengi, não corresponde aos talões de notas fiscais que foram impressos com a autorização da Secretaria de Tributação, e que teve conhecimento, por meio da imprensa, de que sua contadora estava envolvida com emissões de notas fiscais frias; (iii) cópia da NF nº 00581 (extraída do seu

talonário verdadeiro, sem preenchimento, cuja data limite para emissão é 02/05/2002).

A autoridade fiscal aplicou a multa qualificada por entender estar materialmente comprovado que a empresa G P DA SILVA jamais forneceu mercadorias e emitiu as notas fiscais contabilizadas pela fiscalizada, haja vista que, além do depoimento do Sr. Genival, afirmando que a empresa só esteve em atividade até maio/2002, bem assim a NF nº 00581 do talão original que está "em branco", e os documentos fiscais utilizados pela Cactus têm uma numeração bem superior a esta.

Sobre os custos glosados, a fiscalização lançou ainda o IRF com base no artigo 61 e §§ da Lei nº 8.981/95, sob acusação de que o contribuinte não logrou comprovar os pagamentos efetuados em relação às mercadorias supostamente adquiridas das empresas Fagundes & Melo Ltda. e G P da Silva (Oeste Distribuidora Com. e Representações).

Na descrição dos fatos consta:

“De acordo com o relatado no item referente à Glosa de Custos não Comprovados, parte integrante deste auto de infração, o contribuinte não logrou comprovar os pagamentos efetuados em relação às mercadorias supostamente adquiridas das empresas

(...)

Das diligências realizadas pela fiscalização, restou claro que os beneficiários dos recursos não foram aqueles que supostamente teriam emitido as notas fiscais, haja vista serem estas inidôneas. Ora, se quem efetuou os pagamentos, e que pode esclarecer devidamente os fatos, não o faz, aliado ao fato da inidoneidade das notas fiscais mencionado acima, acrescido da prática, não usual, de somas tão vultosas serem pagas por meio do caixa, conforme lançamentos contábeis, não se consegue identificar os reais beneficiários dos recursos e nem a comprovação da causa das operações”.

Foi imposta a penalidade qualificada, ao argumento de que a utilização de documentos inidôneos caracteriza fraude tipificada no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

Diante deste panorama, em síntese – ao que é pertinente a apreciação do recurso especial, vez que a glosa de custos sequer foi contestada pelo recurso voluntário – o v.acórdão recorrido decidiu que, em relação ao lançamento de IRF, fundamentado no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, o elemento essencial ao tipo é o “pagamento efetuado” e, como no caso dos autos, a comprovação deste pagamento não ocorreu, havendo apenas indício de sua realização pelo assentamento contábil do contribuinte, entendo que deveria mesmo ser afastada tal glosa.

No que diz respeito a multa qualificada, aquela i.Turma também entendeu que a fiscalização não lograra êxito em comprovar a conduta dolosa da contribuinte; nos termos daquele voto condutor: *“A única prova que se tem nos autos é que o contribuinte contabilizou aquisições (custos/despesas) e não exibiu os documentos que os comprovaria, o que justifica a respectiva glosa com imposição da multa de 75%. O fato de o fisco ter concluído que os documentos mencionados (e não apresentados) como lastro dos lançamentos seriam inidôneos*

não autoriza, por si só, a qualificação da multa. O intuito do contribuinte de fraudar não pode ser presumido juntamente com a glosa de custos. (...)”.

Na contramão, a Procuradoria em seu recurso trouxe paradigmas para suportar a tese de que o IRF deve ser mantido porque os valores contabilizados na conta crédito de caixa, controladora de meios de pagamento, constitui prova hábil de pagamento, sendo suficiente para a incidência do artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Alega, ainda, que como a contribuinte não comprovou o pagamento, o Fisco estava legalmente autorizado a presumir a ocorrência do dispêndio, já que os valores estavam lançados na contabilidade da empresa, sendo o ônus da prova da contribuinte e não do Fisco.

Quanto à multa qualificada, a recorrente defende que a utilização de documentos inidôneos para mascarar os fatos geradores revela o dolo de fraudar, devendo-se manter, portanto, a multa no patamar de 150%.

Pois bem, inicio minha fundamentação fazendo uma ressalva sobre a delimitação do que se discute neste momento processual: esta instância superior se propõe a examinar somente matéria de direito e não revisar as provas e fatos que carream os autos.

Dito isto, entendo que as questões de direito postas são duas: **a)** a possibilidade de se considerar o mero registro de crédito na conta caixa como pagamento, para fins de incidência da penalidade prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/95; e **b)** caracterização da fraude, prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, pela utilização de documentos inidôneos.

Antecipo, desde já, meu entendimento de que, no caso concreto, a recorrente não tem razão em seus argumentos, devendo ser mantido o v.acórdão recorrido em sua totalidade. Esclareço.

No que toca ao lançamento de IR-Fonte, temos que o art. 61 da Lei nº 8.981/95, estabelece a penalidade da sujeição à alíquota de 35% sobre o IRF, quando todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas for realizado a beneficiários não identificados, ou ainda, nos termos do §1º do mesmo dispositivo legal, quando os pagamentos efetuados ou recurso entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, não tiverem sua operação ou causa **comprovados**.

Consequentemente - como bem fundamentou o v.acórdão recorrido - o pagamento **efetuado** é critério fundamental para a incidência da alíquota de 35% sobre o IR-Fonte. Isto é incontestável, pois chega-se a tal conclusão por uma interpretação bastante segura, já que literal e lógica; o tipo ou fato gerador é o pagamento efetuado.

Ocorre que tal pagamento não foi comprovado nos autos, nem pelo contribuinte nem pela fiscalização, não devendo, portanto, subsistir o lançamento de IR-Fonte, mesmo porque, o mero registro de crédito na conta caixa do contribuinte não faz prova da realização do pagamento em si.

O pagamento, como exemplificou o contribuinte em suas contrarrazões, poderia ter sido comprovado por meio de cheques, TED, DOC, e-mails ou recibos etc, e o ônus de tal, porém tal comprovação não ocorreu.

Neste ponto, por coadunar-se meu entendimento com o do v.acórdão recorrido, reproduzo a explicação lá tecida, quanto aos pressupostos legais da glosa de custos – que como já dito, foi mantida pela i.Turma Ordinária - e do lançamento do IR-Fonte, para demonstrar que cada exigência tem seu critério essencial e que estes não se confundem; veja-se (e-fl. 973):

A glosa repousa na não apresentação do documento comprobatório do dispêndio contabilizado, que impossibilita a averiguação de que ocorreu, efetivamente, um custo ou despesa (parcela redutora do lucro resultado contábil), ou que sua dedutibilidade seja admitida pela legislação tributária.

Já a exigência do imposto de fonte assenta-se no art. 61 da Lei 8.981/95, que prescreve, *verbis*:

(...)

Como se vê da dicção legal, o pagamento efetuado é elementar do tipo.

A contabilização a débito de fornecedor e a crédito de caixa não é suficiente nem para comprovar a aquisição, nem para provar o pagamento. Tal assentamento contábil, quando não trazida a prova da aquisição, é indício de que ocorreu uma saída de recursos do caixa, que tiveram causa e destino não revelados.

Contudo, trata-se de mero indício, que não pode ser erigido a presunção, pois não se reveste em nenhum dos três requisitos necessários para que a presunção possa ser tida como prova, qual seja, a precisão: o indício deve ser relacionado com um único fato desconhecido, aquele que se quer provar, e não com mais de um fato desconhecido, que possam ser excludentes entre si. De fato, tanto pode ter sido falseada apenas a natureza e destinação da saída de recursos do Ativo Disponível, como pode ser falso todo o registro contábil (nem ocorreu o dispêndio, nem saíram os recursos), realizado com o único objetivo de reduzir o resultado tributável.

Se o fato gerador é definido pelo pagamento, e se o auto de infração deve estar acompanhado das provas de sua ocorrência (Decreto nº 70.235/72, art. 9º), é ônus da fiscalização trazer essa prova.

(...)

O raciocínio exarado neste voto conversa com a argumentação da recorrida sobre a necessidade de uma análise conjunta dos elementos probatórios (unicidade da prova). Uma ilustração de tal análise se encontra em julgado bastante recente desta i.Turma, no qual a fiscalização comprovou o efetivo pagamento por intermédio de vários fatores, o que fez com que naquele caso, a incidência do art. 61 fosse devida. Compare-se (Acórdão nº 9101-004.153, de 07 de maio de 2019 – Relatora: Cristiane Silva Costa – Relator designado: Rafael Vidal de Araujo):

(...)

Nesse sentido, vale reproduzir uma parte do relatório que ilustra bem as circunstâncias dos fatos que ensejaram a exigência do IR-fonte:

7.4. Comprovamos no presente caso que as Notas Fiscais, os Recibos, os TED, transferências eletrônicas, recibos de pagamentos e a contabilidade do contribuinte registra o pagamento de um serviço a um destinatário irreal, INAPTO, inexistente de fato, e por uma operação igualmente irreal, inexistente, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa a beneficiário não identificado.

(...)

Perceba-se que naquele caso, corretamente a fiscalização não tomou por base apenas e tão somente o assento contábil do contribuinte para lançar o IR-Fonte; mais fatores foram considerados. Aqui, a própria recorrida traz outros exemplos de comprovações, como: emissão de cheques, TED, DOC, e-mails, recibos ou mesmo diligência solicitada pelo Fisco para averiguar se os ingressos de caixa que suportariam as saídas para pagamento, registradas na contabilidade, se deram por saques da conta de banco.

Como o pagamento não foi comprovado, o lançamento de IR-Fonte deve ser afastado.

Multa qualificada

No tocante, à qualificação da multa, relembro primeiramente o texto do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, qual seja:

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

(Grifos meus)

A palavra mais importante neste dispositivo está destacada porque é ela quem define a incidência ou não da fraude no caso concreto e, por consequência, a elevação da multa de ofício ao patamar de 150%, nos termos do artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96. A comprovação deste elemento subjetivo deve ser, portanto, cabalmente demonstrada nos autos, e não o sendo, inaplicável a sanção.

Disto, irreformável a fundamentação do v. acórdão recorrido, ao qual peço vênha para mais uma vez reproduzir um excerto (e-fl. 975):

Não obstante a gravidade da utilização de documentos inidôneos, entendo insuficiente, para a qualificação da multa, simplesmente que tais notas não figurem na contabilidade de terceiro interessado, sendo necessário a comprovação de seu conhecimento da inidoneidade de tais documentos e sua intenção dolosa de utilizá-los para seu proveito. E ainda que se possa ter alguma desconfiança, não há como afirmar, e nem restou comprovado, que a interessada sabia — incontestavelmente da inidoneidade de tais documentos. Note-se que as aquisições contabilizadas teriam ocorrido no primeiro semestre de 2004, e a empresa G P da Silva só teve sua situação cadastral alterada para “Inapta” em 17/07/2004, enquanto a empresa Fagundes & Melo Ltda. nunca foi declarada “Inapta”.

A única prova que se tem nos autos é que o contribuinte contabilizou aquisições (custos/despesas) e não exibiu os documentos que os comprovariam, o que justifica a respectiva glosa com imposição da multa de 75%. O fato de o fisco ter concluído que os documentos mencionados (e não apresentados) como lastro dos lançamentos seriam inidôneos não autoriza, por si só, a qualificação da multa. **O intuito do contribuinte de fraudar não pode ser presumido**

juntamente com a glosa de custos. Compete ao fisco exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa.

(Grifos meus)

A autuação deve ser fundamentada pela autoridade administrativa lançadora, mera alegação de fraude sem a comprovação irrefutável do dolo em cometer o ilícito tributário, neste caso, fraude, afasta de pronto a qualificação da multa.

Esta exigência aparentemente apenas processual (art.10 do Decreto nº 70.235/72) é na realidade o que possibilita o exercício efetivo do contraditório e da ampla defesa, ou seja, em última análise, garante o devido processo legal. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Com a evolução da doutrina, nos dias atuais, não se acredita mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a Administração de provar as ocorrências que afirmar terem existido. Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o Fisco tem que oferecer prova contundente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.¹

Ante o exposto, voto para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Procuradoria, mantendo-se o v. acórdão recorrido em sua integralidade.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

¹ (CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a Prova no Procedimento Administrativo Tributário. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. V. II. P. 860)

Fl. 16 do Acórdão n.º 9101-004.385 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16707.006746/2009-56

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao restabelecimento da multa qualificada sobre as exigências de IRPJ e CSLL. No que se refere à qualificação da penalidade computada no lançamento de IRRF, a matéria restou prejudicada em razão da manutenção, pela maioria do Colegiado, da exoneração integral da exigência promovida no acórdão recorrido.

Consoante se observa na descrição dos fatos integrada aos Autos de Infração de IRPJ e CSLL às e-fls. 9/27 e 39/47, foram glosados custos com a aquisição de uniformes registrados em face de notas fiscais emitidas por Fagundes & Melo Ltda, bem como custos com cestas básicas vinculados a notas fiscais emitidas por GP da Silva. Intimada a comprovar tais operações, a Contribuinte se limitou a alegar que os documentos correspondentes provavelmente *estariam contidos na ação do Auto de Apreensão, resultado da busca efetuada pela Polícia Federal em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão nº 0002.000386-6/2005, realizada em 17/11/2005*, muito embora não tenham sido coletados documentos de sua contabilidade naquela ocasião.

Motivando a qualificação da penalidade, a autoridade lançadora consignou que:

2. Relativamente à empresa FAGUNDES & MELO LTDA, verificamos que a última declaração apresentada foi a do ano-calendário 2002, na condição de INATIVA.

Lavramos Termo de Intimação Fiscal o qual foi remetido para o endereço constante dos cadastros. A Correspondência retornou sem indicação da causa pelos Correios.

Verificando os sistemas, constatamos que o sr. CARLOS ROBERTO ALVES DE MELO, e sócio da empresa, participa do quadro societário de outra. Comparecemos ao novo endereço e demos ciência pessoal. Em resposta de 10/12/2009, declara que as atividades da empresa foram suspensas desde o ano-calendário 2002; que nunca manteve relacionamento comercial com a empresa CACTUS LOCAÇÃO DE MAO-DE-OBRA LTDA e que desconhece a venda efetuada por intermédio das notas fiscais 444, 447, 450 e 468.

[...]

Posto que a fiscalizada não apresentou as notas fiscais solicitadas, assim como não logrou comprovar os pagamentos efetuados, adicionado às constatações acima relatadas, os valores constantes da tabela acima, contabilizados como custos, foram glosados para efeito de apuração do lucro real do trimestre correspondente. Ressaltamos, por oportuno, que a infração, por se caracterizar como fraude, conforme descrito acima, tipificada no artigo 72 da Lei 4.502/64, está sujeita à multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei 11.488/2007.

[...]

3. A empresa G P da SILVA (OESTE DISTRIBUIDORA COM E REPRESENTAÇÕES), segundo os dados cadastrais da Receita Federal do Brasil, se encontra INAPTA, e a última declaração de informações apresentada foi referente ao ano-calendário 2001. Além disso, consta de outro processo referente a terceiros, que tramitou na Receita Federal do Brasil, informações sobre a emissão de notas fiscais falsificadas dessa empresa. Nesse processo, do qual extraímos as cópias, consta o seguinte: Termo de Declaração do Sr. Genival Pedro da Silva, prestado A Receita Federal do Brasil, afirmando que não emitiu as notas fiscais e não recebeu os valores correspondentes, bem como só esteve em atividade até maio de 2002; Termo de Declaração prestada na Delegacia Especializada do Patrimônio Público, na qual o sr.

Genival afirma ser as notas fiscais falsas, pois a numeração das mesmas, bem como o nome da Gráfica Potengi, não correspondem aos talões de notas fiscais que foram impressos com a autorização da Secretaria de Tributação, e que teve conhecimento, por meio da imprensa, de que sua contadora estava envolvida com emissões de notas fiscais frias; cópia da NF nº 00581 (extraída do seu talonário verdadeiro, sem preenchimento, cuja data limite para emissão é 02/05/2002).

Portanto, está materialmente comprovado que a empresa G P DA SILVA jamais forneceu mercadorias e emitiu as notas fiscais contabilizadas pela fiscalizada, haja vista que, além do depoimento do Sr. Genival, afirmando que a empresa só esteve em atividade até maio/2002, bem assim a NF nº 00581 do talão original que está "em branco", os documentos fiscais utilizados pela CACTUS LOCAÇÃO DE MAO-DE-OBRA têm uma numeração bem superior a esta, de acordo com os lançamentos contábeis que ora apresentamos:

[...]

Posto que a fiscalizada não apresentou as notas fiscais solicitadas, assim como não logrou comprovar os pagamentos efetuados, adicionado As constatações acima relatadas, os valores constantes da tabela acima, contabilizados como custos, foram glosados para efeito de apuração do lucro real do trimestre correspondente.

Ressaltamos, por oportuno, que a utilização de documentos inidôneos, por se caracterizar como fraude, tipificada no artigo 72 da Lei 4.502/1964, conforme descrito acima, está sujeita A multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei 11.488/2007.

Os valores glosados, por corresponderem apenas a registros específicos de uniformes e cestas básicas, são significativos. Totalizaram R\$ 1.008.636,81 no 2º trimestre/2004 e R\$ 743.267,63 no 3º trimestre/2004, períodos nos quais a Contribuinte escriturou custos totais de R\$ 7.649,175,51 e R\$ 4.327.345,53, em contraposição a receitas líquidas de R\$ 9.535.014,84 e R\$ 5.003.938,01, respectivamente, conforme DIPJ às e-fls. 357/397.

O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, expressa o seguinte entendimento:

Não houve recurso expresso quanto à indedutibilidade dos custos glosados pela fiscalização, que, aliás, é incontestável.

De fato, o primeiro requisito exigido para a dedução de custo ou despesa contabilizada é a sua comprovação mediante apresentação do documento hábil. E, no presente caso, a fiscalização glosou custos contabilizados, para os quais o contribuinte não apresentou os documentos comprobatórios, nem comprovou o respectivo pagamento, irretocável, portanto, a decisão recorrida que manteve a exigência quanto a esse item da autuação.

[...]

A justificação da autoridade fiscal para a exacerbação da multa foi a “*utilização de documentos inidôneos*”, o que, a seu juízo, caracterizaria a fraude definida no art. 72 da Lei nº 4.502/64:

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

Não obstante a gravidade da utilização de documentos inidôneos, entendendo insuficiente, para a qualificação da multa, simplesmente que tais notas não figurem na contabilidade de terceiro interessado, sendo necessário a comprovação de seu conhecimento da inidoneidade de tais documentos e sua intenção dolosa de utilizá-los para seu proveito. E ainda que se possa ter alguma desconfiança, não há como afirmar, e nem restou comprovado, que a interessada sabia — incontestavelmente da inidoneidade de tais documentos. Note-se que as aquisições contabilizadas teriam ocorrido no primeiro

semestre de 2004, e a empresa G P da Silva só teve sua situação cadastral alterada para “Inapta” em 17/07/2004, enquanto a empresa Fagundes & Melo Ltda. nunca foi declarada “Inapta”.

A única prova que se tem nos autos é que o contribuinte contabilizou aquisições (custos/despesas) e não exibiu os documentos que os comprovariam, o que justifica a respectiva glosa com imposição da multa de 75%. O fato de o fisco ter concluído que os documentos mencionados (e não apresentados) como lastro dos lançamentos seriam inidôneos não autoriza, por si só, a qualificação da multa. O intuito do contribuinte de fraudar não pode ser presumido juntamente com a glosa de custos. Compete ao fisco exibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa.

Contudo, como descrito na acusação fiscal, para além de o sujeito passivo não ter comprovado os valores escriturados, a autoridade lançadora diligenciou junto aos supostos fornecedores e confirmou que eles não exerciam atividades desde 2002. Os representantes legais de ambas declararam desconhecer as notas fiscais escrituradas pela Contribuinte, e o representante legal de GP da Silva acrescentou haver descompasso na numeração das notas fiscais e que circunstância semelhante já havia sido verificada em face de terceiros.

Não há dúvida, assim, que a autoridade lançadora reuniu indícios convergentes acerca da inidoneidade dos documentos escriturados pela Contribuinte, e a consistência deles no sentido da fraude ganha corpo quando o sujeito passivo não se dispõe sequer a questionar a glosa e apresentar, ao menos, início de prova da efetividade das aquisições. Acrescente-se, ainda, a representatividade dos valores deduzidos, porque supostamente representativos, apenas, de cestas básicas e uniformes.

Na mesma linha é o entendimento firmado no paradigma apresentado pela recorrente (Acórdão nº 103-21.391):

Com relação à multa qualificada, entendo que restou bem caracterizada a intenção da contribuinte fraudar o fisco, fazendo inserir em sua escrituração contábil notas fiscais, comprovadamente inidôneas, para aumentar custos. Tal constatação, aliada ao fato da empresa não ter conseguido comprovar os desembolsos representativos dos pseudos pagamentos pelos fornecimentos noticiados por ela, bem assim o efetivo ingresso das mercadorias ditas adquiridas, denotam o evidente intuito da recorrente fraudar o fisco.

É certo que a Fiscalização, supondo-se possível uma prova direta do dolo do agente no presente caso, não a alcançou. Contudo, foi reunido um conjunto de indícios consistentes e convergentes que autorizaram a presunção da intenção de fraude na escrituração dos custos glosados na apuração do IRPJ e da CSLL.

Veja-se que a imperatividade do uso da presunção, na esfera tributária, é defendida com sólidos argumentos por Maria Rita Ferragut (*in* Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120):

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”.

E, mais à frente, abordando diretamente a questão da prova da fraude, a mesma autora acrescenta:

As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fe em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.

Como se vê, a exigência imposta à verificação de fraude, para atribuir-lhe uma consequência é a prova, e esta pode se dar por meio de presunção.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a multa qualificada sobre as exigências de IRPJ e CSLL.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.