



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

Processo nº 18471.001405/2008-40
Recurso nº 944.669 Voluntário
Acórdão nº 1302-000.972 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2012
Matéria IRPJ E REFLEXOS
Recorrente DINÂMICA SEGURANÇA PATRIMONIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

PEDIDO DE DILIGÊNCIA PARA INSTRUÇÃO PROBATÓRIA.
CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Ante as omissões durante toda a instrução do processo, não é cabível a baixa em diligência para esclarecer incertezas que já poderiam ter sido esclarecidas em diversos momentos outrora ofertados.

COMPROVANTES DE DESPESA. INEXISTÊNCIA DE REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE.

Não comprovado pelo Sujeito Passivo a essencialidade e normalidade das despesas, a simples apresentação de comprovantes de pagamento não permite que se figure como satisfeito o requisito de essencialidade de uma despesa excluída da base tributável.

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DA EFETIVIDADE DAS DESPESAS GLOSADAS.

Não apresentado pelo Sujeito Passivo os documentos comprobatórios que demonstrem a efetividade das despesas escrituradas na contabilidade, é cabível a glosa dessas despesas por parte da fiscalização.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2006

Ementa:

PAGAMENTO DE TRIBUTOS APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.
APLICAÇÃO DOS MESMOS ACRÉSCIMOS LEGAIS DO PAGAMENTO ESPONTÂNEO.

Cabível a aplicação dos mesmos acréscimos legais do pagamento espontâneo quando há o recolhimento do tributo até o vigésimo dia subsequente ao início do procedimento de fiscalização, conforme art. 47 da lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

MARCIO RODRIGO FRIZZO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (presidente da turma), Paulo Roberto Cortez, Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Andrada Marcio Canuto Natal, Eduardo de Andrade e Marcio Rodrigo Frizzo.

Relatório

Insurge-se o recorrente contra acórdão nº 12-34.999 da 12ª Turma da DRJ/RJ1, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

PEDIDO DE DILIGÊNCIA PARA INSTRUÇÃO PROBATÓRIA. PRESCINDIBILIDADE AFERIDA PELA AUTORIDADE JULGADORA.

Incabível a conversão do julgamento em diligência para suprir a falta da produção da prova documental que deveria ter sido oportunamente juntada com a impugnação, bem como quando restar prescindível tal providência, a juízo da autoridade julgadora.

PAGAMENTO DE TRIBUTO NÃO DECLARADO APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DOS MESMOS ACRÉSCIMOS LEGAIS DO PAGAMENTO ESPONTÂNEO.

Somente o tributo declarado pelo contribuinte, ainda que recolhido até o vigésimo dia após o início da ação fiscal, poderá ensejar a aplicação do benefício legal de incidência dos mesmos acréscimos moratórios aplicáveis ao procedimento espontâneo.

FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS RECIBOS NA AÇÃO FISCAL. EXIBIÇÃO NA DEFESA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE TODOS OS REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE.

Caberá ao contribuinte o ônus de comprovar, no processo administrativo fiscal, a essencialidade e normalidade da despesa, caso o exame de tais requisitos pela fiscalização tenha sido obstaculizado por conduta a ele imputável, ao não exhibir, no curso da ação fiscal, os documentos de suporte da contabilidade, não havendo que se falar, neste caso, em modificação dos fundamentos do débito.

COMPROVANTES DE DESPESA. INEXISTÊNCIA DE REQUISITOS FORMAIS MÍNIMOS. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE.

Os comprovantes de pagamento nos quais não constem a individualização do beneficiário do pagamento e/ou a descrição da natureza e finalidade da operação realizada não possuem os requisitos formais mínimos necessários

para demonstrar a efetividade, essencialidade e normalidade de uma despesa.

RECIBO DE PAGAMENTO. DESCRIÇÃO GENÉRICA DA NATUREZA DO SERVIÇO. FALTA DE DESCRIÇÃO MINUDENTE. ESSENCIALIDADE NÃO DEMONSTRADA.

O recibo de pagamento com a mera descrição, em termos gerais, da natureza do serviço prestado, sem a sua pormenorizada descrição, não permite que se confirme como satisfeito o requisito de essencialidade de uma despesa excluída da base tributável.

RECIBO DE DESPESA COM DESCRIÇÃO DE SERVIÇO PRESTADO. FALTA DE PROVA DE QUE HOUVE FORNECIMENTO DE BEM PERMANENTE.

Não há como subsistir o crédito tributário relativo à glosa de despesa na aquisição de bem do ativo permanente, se no recibo juntado pela fiscalização a título de prova somente consta a descrição de um serviço prestado, sem qualquer menção ao fornecimento de bem passível de imobilização.

DESPESA COM DOAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS DE DEDUTIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE QUALQUER MOTIVAÇÃO QUE JUSTIFIQUE A GLOSA.

A glosa de despesa escriturada a título de doação deverá se pautar em motivos concretos que consubstanciem o descumprimento de um ou mais requisitos previstos na legislação tributária pelo contribuinte, cabendo à fiscalização o ônus da prova nesse sentido, não podendo o débito se apoiar na mera motivação genérica de inobservância de lei federal.

LUCRO LÍQUIDO SEGUNDO LEIS COMERCIAIS. DESPESA OPERACIONAL INDEDUTÍVEL. FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL PELO CONTRIBUINTE. GLOSA DA DESPESA PELA FISCALIZAÇÃO.

Caso o contribuinte, ao apurar o seu lucro real, não adiciona à referida base de incidência a despesa operacional indedutível, por ele apurada segundo as leis comerciais, caberá à fiscalização levar a efeito tal procedimento, haja vista a natureza vinculada do lançamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Trata-se de lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, do ano-calendário de 2004; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, Contribuição para o PIS/PASEP e Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, de períodos entre 2006 e 2007, nos valores abaixo demonstrados, efetuados por meio dos Autos de Infração constantes às fls. 241 a 290.

Tributo	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	IRRF	TOTAL
Principal	135.502,05	48.780,73	253.023,75	48.884,61	122.608,33	1.218.682,68
Juros de Mora	66.812,40	24.052,45	38.851,31	7.398,46	16.169,21	
Multa proporcional	101.626,52	36.585,54	189.767,79	36.663,42	91.956,11	
Total	303.940,97	109.418,72	481.642,85	92.946,49	230.733,65	

Para o IRPJ e a CSLL, os Autos de Infração foram lavrados em consequência de:

- i) glosa de despesas;
- ii) bens de natureza permanente deduzidas como despesas;
- iii) custo/despesa indedutível.

Já para a COFINS, o PIS/PASEP e o IRRF, a fiscalização apurou diferenças entre o valor escriturado e o valor declarado/pago.

A fiscalização baseou suas autuações de IRPJ e CSLL nos seguintes fatos:

- 1) Glosas de despesas – não foram comprovados os valores relativos aos registros contábeis, abaixo relacionados (fls. 224/225):

DATA	VALOR
05/02/2004	5.650,00
12/02/2004	3.000,00
12/02/2004	3.000,00
04/03/2004	5.650,00
15/03/2004	3.000,00
15/03/2004	3.000,00
1º TRIMESTRE/2004	23.300,00

DATA	VALOR
05/04/2004	5.650,00
20/04/2004	2.655,85
26/04/2004	6.000,00
29/04/2004	2.000,00
03/05/2004	5.650,00
31/05/2004	2.132,00
04/06/2004	5.650,00
06/06/2004	3.000,00
09/06/2004	3.000,00
30/06/2004	97.132,50
2º TRIMESTRE/2004	132.870,35

DATA	VALOR
05/07/2004	5.650,00
05/07/2004	9.848,71
08/07/2004	67.875,00
06/08/2004	2.000,00
21/09/2004	242.100,00
24/09/2004	262.929,00
3º TRIMESTRE/2004	590.402,71

DATA	VALOR
08/10/2004	2.648,29
15/10/2004	5.548,69
15/10/2004	5.955,68
15/10/2004	30.000,00
04/11/2004	45.180,00
04/11/2004	63.500,00
11/12/2004	410.205,00
14/12/2004	53.060,00
31/12/2004	16.379,39
4º TRIMESTRE/2004	632.477,05

- 2) Bens de natureza permanente deduzidos como despesa – valores contabilizados relativos à aquisição de bens, do ativo permanente, abaixo mencionados, deduzidos indevidamente como despesa operacional (fl. 226):

DATA	VALOR
22/07/2004	4.000,00
22/07/2004	4.000,00
02/09/2004	4.000,00
17/09/2004	14.000,00
3º TRIMESTRE/2004	26.000,00

- 3) Custo/despesa indedutível – considerou não dedutível a doação abaixo discriminada (fl. 226):

DATA	VALOR
28/02/2004	50.000,00
1º TRIMESTRE/2004	50.000,00

Quanto às autuações de PIS, COFINS e IRRF, a fiscalização constatou que ao recorrente não declarou em DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais e não recolheu os valores retidos, antes do início da ação fiscal, datada em 13/07/2007 (fl. 74).

Em sua Impugnação – fls. 350 a 361 –, a recorrente alegou quanto aos custos/despesas não comprovadas, que as despesas são vinculadas à operação direta da empresa, dentre as quais: locação de automóveis, prestação de serviços de consultoria e assessoria jurídica, treinamento de equipes, entre outras.

Apresenta, ainda, documentos que julga suficientes para a comprovação das despesas listadas pela fiscalização (fls. 379 e ss.).

Alega nulidade do Auto de Infração, pois ausente a devida e precisa motivação, por não haver o porquê dos citados valores terem sido desconsiderados como despesas dedutíveis.

Quanto aos bens de natureza permanente deduzidos como despesa, alega que se tratam de fato de despesas relacionadas com a conservação de bens e instalações e não bens permanentes adquiridos.

Quanto à despesa de doação glosada, o Sujeito Passivo alega que a despesa é plenamente dedutível, conforme inciso III do § 2º do art. 13 da lei 9.249/95:

Art. 13. (...)

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem (...);

Argumenta, ainda, que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL não se encontram definidas na legislação da forma como posta pela Fiscalização. Alega que os valores desconsiderados pelo Fisco devem ser considerados como despesas para fins de apuração dos tributos em análise e não podem ser considerados como lucro auferido pela empresa, passível de tributação.

Com relação aos valores lançados a título de IRRF, PIS e COFINS, alega o recolhimento dos respectivos créditos tributários no dia 30/07/2007, antes, portanto, do vigésimo dia subsequente à data do início da ação fiscal – 13/07/2007, conforme prevê o art. 47 da lei 9.430/96, assim disposto:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

Aduz que somente se admite a exigência de crédito tributário efetivamente existente, apurado e não pago pelo recorrente e que exigir tributo já recolhido configuraria *bis in idem*.

Por fim, pede que, caso suas alegações pela anulação do Auto de Infração não sejam acolhidas, seja convertido o julgamento em diligência, sem especificar qual o objeto de análise do referido procedimento.

Sobreveio decisão da DRJ/RJ1, cuja ementa já foi transcrita nesse relatório, onde a r. Delegacia negou o pedido de diligência, pois considerou a ocorrência da preclusão do direito de juntar provas documentais pertinentes à matéria controvertida, além de considerar prescindível tal medida,

pois entendeu que os elementos constantes nos autos são *suficientemente capazes de possibilitar a formação do convencimento acerca dos fatos articulados pelas partes*.

Quanto à nulidade do Auto de Infração, a decisão *a quo* considera que não se vislumbra a ocorrência de qualquer vício nos elementos estruturais do lançamento, com total amparo na legislação tributária.

Quanto às despesas glosadas, a r. decisão concluiu que os comprovantes de pagamento nos quais não constem a individualização do beneficiário do pagamento e/ou a descrição da natureza e finalidade da operação realizada não possuem os requisitos formais mínimos necessários para demonstrar a efetividade, essencialidade e normalidade da despesa.

Concluiu ainda que, os recibos de pagamento com a mera descrição, em termos gerais, da natureza do serviço prestado, sem a sua pormenorizada descrição, não permite que se confirme como satisfeito o requisito de essencialidade de uma despesa excluída da base tributável.

Assim, permaneceu o lançamento fiscal com relação às despesas glosadas.

Com relação aos bens do ativo permanente – abaixo elencados –, entendeu a decisão *a quo* que não houve comprovação do fornecimento de bem passível de imobilização. O recibo juntado pela fiscalização consta a descrição de um serviço prestado e assim, o acórdão foi no sentido de desconsiderar a glosa relativa às aludidas despesas.

DATA	VALOR
22/07/2004	4.000,00
22/07/2004	4.000,00
02/09/2004	4.000,00
17/09/2004	14.000,00
3º TRIMESTRE/2004	26.000,00

Quanto à despesa abaixo, tratando-se de doação, entendeu a DRJ que foram atendidos os requisitos legais de dedutibilidade e, portanto, desconsiderada a glosa.

DATA	VALOR
28/02/2004	50.000,00
1º TRIMESTRE/2004	50.000,00

Já com relação às autuações de IRRF, PIS e COFINS, entendeu a douta decisão que o dispositivo legal invocado pelo Sujeito Passivo, qual seja, o art. 47 da lei 9.430/96, *condiciona a sua aplicação aos casos em que o sujeito passivo leve a efeito a declaração do tributo devido no respectivo documento de confissão de dívida* (in casu, a DCTF) (fl. 623), o que não foi o caso.

O recorrente foi cientificado da decisão de primeira instância em 17/01/2012, (fls. 642), tendo interposto recurso voluntário em 14/02/2012 (fls.670/687), pugnando pela reforma da decisão *a quo*, ante os seguintes argumentos:

- a) Cerceamento de defesa: alega desrespeito à legislação e à Constituição Federal, o indeferimento do pedido de diligência, pela não observância da ampla defesa e do contraditório, para que, juntos, encontrem e satisfaçam o devido processo legal;
- b) Afronta ao princípio da verdade material: aduz que o indeferimento do pedido de diligência negou à Recorrente a chance de demonstrar a existência das despesas e por consequência, a dedutibilidade das mesmas;

- c) Afronta ao princípio da verdade material: argumenta que embora a decisão *a quo* tenha reconhecido o direito de deduzir os valores pagos dos débitos principais, tal procedimento não foi realizado;
- d) Autuações de IRPJ/CSLL – custos ou despesas não comprovadas: alega que as despesas glosadas são dedutíveis segundo o Regulamento do Imposto de Renda, e que apresentou diversos documentos, em sede de impugnação, que foram desconsiderados pela 1ª instância administrativa;
- e) Autuações de IRPJ/CSLL – bens de natureza permanente deduzidos como custo/despesa: expõe que, ao contrário do que dispõe a decisão recorrida, configuram-se despesas relacionadas com a conservação de bens e instalações e não bens do ativo permanente;
- f) Autuações de IRPJ/CSLL – ilegalidade da base de cálculo na forma como procedida pela Fiscalização: alega que a base de cálculo das presentes obrigações tributárias não se encontra definida na legislação da forma como posta pela r. fiscalização;
- g) Autuações de PIS/COFINS/IRRF – a Recorrente reconhece se tratarem de valores devidos, mas alega que efetuou os recolhimentos em 30/07/2007, antes do vigésimo dia subsequente à data do início da ação fiscal, ocorrida em 13/07/2007, conforme lhe facultava o art. 47 da lei 9.430/96.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo.

Presentes as condições de admissibilidade, conheço do presente recurso voluntário.

Com o propósito de facilitar o entendimento e melhor exposição dos argumentos, subdivido a análise dos fatos e conclusões em dois tópicos, separados por tributos, quais sejam: primeiramente as autuações de IRPJ e CSLL e na sequência, as autuações de PIS, COFINS e IRRF.

1. DAS AUTUAÇÕES DE IRPJ E CSLL

1.1 DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

O Sujeito Passivo aduz em sua peça recursal que a decisão *a quo* desrespeitou a legislação e a Constituição Federal ao indeferir o pedido de diligência por ele efetuado, não observando o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Alega ainda, afronta ao princípio da verdade material dos fatos, pois o indeferimento do pedido de diligência o negou a chance de demonstrar a existência das despesas e por consequência, a dedutibilidade das mesmas.

Pois bem.

Não merecem prosperar as alegações do Recorrente.

Da análise do processo administrativo, observa-se que na busca de elementos de convicção, para a correta instrução do mesmo, o recorrente foi intimado e reintimado, ainda durante a fiscalização, através dos Termos de Intimação Fiscal (fls. 76/81), a apresentar documentação hábil e idônea dos registros contábeis não comprovados, objeto das glosas ora guerreadas.

Mesmo após a lavratura dos autos de infração, foi ofertado ao recorrente a oportunidade de impugná-los – como assim o fez – e, desta forma, poderia demonstrar e comprovar a efetividade e essencialidade das despesas glosadas pela fiscalização.

Ocorre que em nenhum desses momentos o recorrente comprovou o alegado, nem mesmo justificou a ausência de comprovação e o porquê não poderia fazê-lo. Foi ofertada a oportunidade de demonstrar que as despesas carregadas aos autos satisfazem os requisitos de essencialidade para exclusão da base tributável. Se o recorrente entende que não ficou claro e evidente algo nos autos, deveria ter esclarecido nas oportunidades que teve de se manifestar no decorrer do processo.

Ante as omissões durante toda a instrução do processo, não vejo a necessidade da baixa em diligência neste momento, para esclarecer algo que já poderia ter sido esclarecido em diversos momentos outrora ofertados.

Não há como acolher a pretensão do Sujeito Passivo quanto a esse pedido.

1.2 DA GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS

A recorrente teve as despesas elencadas abaixo glosadas de sua escrituração por não haver comprovação dos valores relativos aos registros contábeis.

DATA	VALOR
05/02/2004	5.650,00
12/02/2004	3.000,00
12/02/2004	3.000,00
04/03/2004	5.650,00
15/03/2004	3.000,00
15/03/2004	3.000,00
1º TRIMESTRE/2004	23.300,00

DATA	VALOR
05/04/2004	5.650,00
20/04/2004	2.655,85
26/04/2004	6.000,00
29/04/2004	2.000,00
03/05/2004	5.650,00
31/05/2004	2.132,00
04/06/2004	5.650,00
06/06/2004	3.000,00
09/06/2004	3.000,00
30/06/2004	97.132,50
2º TRIMESTRE/2004	132.870,35

DATA	VALOR
05/07/2004	5.650,00
05/07/2004	9.848,71
08/07/2004	67.875,00
06/08/2004	2.000,00
21/09/2004	242.100,00
24/09/2004	262.929,00
3º TRIMESTRE/2004	590.402,71

DATA	VALOR
08/10/2004	2.648,29
15/10/2004	5.548,69
15/10/2004	5.955,68
15/10/2004	30.000,00
04/11/2004	45.180,00
04/11/2004	63.500,00
11/12/2004	410.205,00
14/12/2004	53.060,00
31/12/2004	16.379,39
4º TRIMESTRE/2004	632.477,05

Posteriormente, em sede de impugnação, apresentou documentos (fls. 379 e ss.) referente às despesas abaixo, quase que em sua totalidade tratando-se de recibos de pagamento por diversos tipos de serviços prestados por pessoa física e jurídica, como locações de veículos, consultoria de recursos humanos, assessoria jurídica e aluguel de salão para treinamento de equipe.

DATA	VALOR
05/02/2004	5.650,00
12/02/2004	3.000,00
12/02/2004	3.000,00
04/03/2004	5.650,00
15/03/2004	3.000,00
15/03/2004	3.000,00
1º TRIMESTRE/2004	23.300,00

DATA	VALOR
05/04/2004	5.650,00
20/04/2004	2.655,85
26/04/2004	6.000,00
29/04/2004	2.000,00
03/05/2004	5.650,00
31/05/2004	2.132,00
04/06/2004	5.650,00
06/06/2004	3.000,00
09/06/2004	3.000,00
2º TRIMESTRE/2004	35.737,85

DATA	VALOR
05/07/2004	5.650,00
06/08/2004	2.000,00
3º TRIMESTRE/2004	7.650,00

DATA	VALOR
08/10/2004	2.648,29
15/10/2004	5.548,69
15/10/2004	5.955,68
4º TRIMESTRE/2004	14.152,66

A decisão *a quo* concluiu que os comprovantes de pagamento nos quais não constem a individualização do beneficiário do pagamento e/ou a descrição da natureza e finalidade da operação realizada não possuem os requisitos formais mínimos necessários para demonstrar a efetividade, essencialidade e normalidade da despesa.

Concluiu ainda que, os recibos de pagamento com a mera descrição, em termos gerais, da natureza do serviço prestado, sem a sua pormenorizada descrição, não permite que se confirme como satisfeito o requisito de essencialidade de uma despesa excluída da base tributável.

De fato, o recorrente não comprovou que as despesas trazidas ao processo tratam-se de gastos necessários à execução de sua atividade, pressuposto de dedutibilidade de despesa para fins de tributação do IRPJ e da CSLL.

Os recibos apresentados encontram-se escassos de informações. Alguns sequer trazem CNPJ ou qualquer informação além do nome da empresa fornecedora do serviço prestado. Ademais, o

documento mais adequado para a comprovação do serviço prestado é a nota fiscal emitida pelo fornecedor. No caso das pessoas físicas, o RPA.

Meros recibos deixam, por si só, dúvidas quanto à efetiva ocorrência da despesa, e por que não dizer, dúvidas quanto ao oferecimento à tributação da receita obtida por parte do fornecedor do serviço. Embora isso não venha ao caso, os documentos apresentados, além de frágeis, não demonstram a necessidade e essencialidade necessárias à exclusão da base tributável, e não constam as informações mínimas necessárias a este tipo de documento.

O recorrente apresentou ainda, com relação às despesas abaixo, documentos juntados às fls. 404, 405 e 417, tratando-se de boleto de cobrança bancária e comprovante de transferência eletrônica entre contas correntes.

DATA	VALOR
30/06/2004	97.132,50
2º TRIMESTRE/2004	97.132,50

DATA	VALOR
15/10/2004	30.000,00
4º TRIMESTRE/2004	30.000,00

Tais documentos sequer comprovam a existência de uma despesa efetivamente incorrida, quanto mais que essa despesa é ou não dedutível para fins de apuração do IRPJ e CSLL. Não há como prosperar a pretensão da impugnante de se exonerar da exigência correspondente com base no pretenso comprovante de despesa.

Já para as glosas das despesas abaixo, não foi apresentado documentação correspondente, nem foram sequer contraditadas pelo Sujeito Passivo, restando, portanto, a manutenção de sua glosa.

DATA	VALOR
05/07/2004	9.848,71
08/07/2004	67.875,00
21/09/2004	242.100,00
24/09/2004	262.929,00
3º TRIMESTRE/2004	582.752,71

DATA	VALOR
04/11/2004	45.180,00
04/11/2004	63.500,00
11/12/2004	410.205,00
14/12/2004	53.060,00
31/12/2004	16.379,39
4º TRIMESTRE/2004	588.324,39

Isto posto, com relação às autuações de IRPJ e CSLL, voto pela manutenção das glosas realizadas pela fiscalização, incluindo tais despesas na base tributável, como já havia manifestado a dought decision da DRJ.

Passo a analisar as autuações de PIS, COFINS e IRRF.

2. DAS AUTUAÇÕES DE PIS, COFINS E IRRF

A fiscalização constatou que o recorrente não declarou em DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais e não recolheu, através de DARF, os valores retidos, antes do início da ação fiscal, datada em 13/07/2007 (fl. 74).

A Recorrente, por sua vez, reconhece se tratarem de valores devidos, mas alega que efetuou os recolhimentos em 30/07/2007, ou seja, antes do vigésimo dia subsequente à data do início da ação fiscal, conforme lhe facultava o art. 47 da lei 9.430/96.

Tal preceito legal assim discorre:

*Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal **poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização,** os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.*

Este dispositivo legal encontra correspondência no art. 909 do Decreto 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda, assim disposto:

*Art. 909. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal **poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data do recebimento do termo de início da fiscalização,** o imposto já declarado, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.*

A DRJ, por fim, convalidou o lançamento efetuado pela fiscalização, entendendo que o dispositivo legal supra, *condiciona a sua aplicação aos casos em que o sujeito passivo leve a efeito a declaração do tributo devido no respectivo documento de confissão de dívida* (in casu, a DCTF). (...) Assim, resta impossibilitada, no caso sob análise, a aplicação do benefício de que trata a norma retrotranscrita. (fl. 623).

Com a devida vênia, discordo do posicionamento da douta DRJ.

A DCTF não é o único meio de declaração e constituição de débitos, como quer fazer crer o acórdão *a quo*. Ela é simplesmente um meio de confissão de dívida. Tanto que os tributos ali constantes podem ser diretamente inscritos em dívida ativa, por previsão legal, que também poderia ter para a DIPJ e DACON que são muito mais completas que aquela, porém o legislador ainda não o fez.

Tanto é verdade que existem diversas outras declarações que são entregues ao Fisco pelos contribuintes e responsáveis tributários.

Como se sabe, os tributos em apreço são apurados, contabilizados e recolhidos pelo recorrente, que é quem deve registrar as exações em sua escrita fiscal e, mediante mecanismos contábeis, transmitir ao Fisco tais informações. Em outras palavras, cabe ao recorrente o dever de promover o lançamento do tributo, mais conhecido como lançamento por homologação.

Essa espécie de lançamento está prevista no art. 150 do Código Tributário Nacional, assim disposto:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

O lançamento por homologação é aquele em que o autuado auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao Fisco, no entanto, conferir sua exatidão, isto é, homologando-o.

Nesse tipo de lançamento, é dispensável a existência de um ato jurídico-administrativo de aplicação da norma – lançamento – para a configuração da obrigação tributária. Em outras palavras, não é necessária a participação do Fisco para a constituição do crédito tributário. O próprio fiscalizado é quem o faz: declara a ocorrência do fato jurídico e constitui a relação jurídico-tributária, vínculo que confere ao Fisco o direito de exigir o crédito correspondente.

O CTN, em seu art. 142, define lançamento da seguinte forma:

(...) o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Como se observa, ao efetuar o lançamento, o contribuinte i) verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; ii) determina a matéria tributável; iii) calcula o montante do tributo devido; iv) identifica o sujeito passivo (si próprio); e v) sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível.

Ou seja, o Sujeito Passivo antecipa os procedimentos que deveriam ser tomados pela autoridade administrativa para a constituição do crédito tributário. Evidente, portanto, tratarem-se tais tributos de créditos constituídos através de lançamento por homologação, conforme até aqui exposto.

Dito isto, analisemos o disposto no art. 195 do CTN especialmente em seu parágrafo único, onde trata do assunto “fiscalização”:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a

prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. (grifado)

Da leitura do artigo supra, observa-se que os lançamentos são – ou deveriam ser – efetuados nos livros comerciais obrigatórios, quais sejam, os livros contábeis e fiscais. É neles que devem ser efetuados os lançamentos e é através deles também que o Sujeito Passivo deve ser fiscalizado. O *caput* do art. 195 garante ainda, à autoridade administrativa, o direito ao exame de tais livros.

Atentemo-nos ao parágrafo único do art. 195 onde traz que os livros fiscais e os comprovantes dos lançamentos neles realizados deverão permanecer à disposição da fiscalização até que ocorra “prescrição” dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Ora, conclui-se por óbvio que o dispositivo legal está falando de obrigação tributária convertida em crédito tributário através do procedimento conhecido por lançamento. Ou seja, os registros fiscais do contribuinte constituem-se em lançamento, já que, acaso assim não o fosse, o parágrafo único do artigo 195 do CTN não estaria referindo-se em “prescrição”, mas sim em “decadência” dos créditos tributários decorrentes das operações retratadas em tais livros.

O ilustre e renomado doutrinador Paulo de Barros Carvalho tece a seguinte opinião acerca do lançamento por homologação ora esmiuçado:

A leitura do art. 150 e seus parágrafos sugere também dois temas que inspiram uma pequena digressão explicativa. Queremos nos referir ao § 1º e ao 4º. Vamos pela ordem.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

*O legislador do Código intrometeu a figura do lançamento por homologação, imprimindo-lhe o caráter de condição resolutória, que subordinaria a eficácia das relações jurídicas correspondentes a certos tributos. Não é esse o meio mais objetivo de descrever o fenômeno jurídico que ocorre. Creio-lo bem mais simples. **A Fazenda Pública, no exercício de sua função fiscalizadora, deve acompanhar de perto o comportamento dos seus administrados, zelando pela observância das obrigações a que estão submetidos.** O direito positivo estabelece prazo definitivo para que a entidade tributante proceda à formalização dos créditos a que tem direito. Dentro desse período e, **ao controlar a conduta dos seus supostos contribuintes, estará habilitada a formalizar as exigências que bem lhe aprouverem, celebrando os respectivos atos de lançamento tributário.** Então, o que de efetivo acontece, no caso dos chamados lançamentos por homologação, é que **os agentes públicos visitam os possíveis contribuintes, fiscalizando-os. Na eventualidade de encontrar prestações não recolhidas ou irregularidade que implique falta de pagamento de tributos, havendo tempo (isto é, não tendo fluído o prazo de caducidade), constitui o crédito tributário e celebra o ato de aplicação da penalidade***

cabível em face do ilícito cometido. Pensamos que tal relato traduz a fórmula verbal utilizada no art. 150, §1º. (Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 19ª edição, págs. 464 e 465)

Veja-se, “na eventualidade de encontrar prestações não recolhidas ou irregularidade que implique falta de pagamento de tributos, havendo tempo (isto é, não tendo fluído o prazo de caducidade) constitui o crédito tributário”. Paulo de Barros Carvalho bem coloca que, somente poderá o fisco constituir o crédito tributário caso não tenha fluído o prazo de caducidade.

Ou seja, aqueles tributos já constituídos, na forma do parágrafo único do art. 195 – que não serão mais alcançados pela caducidade, mas tão somente pela prescrição – jamais poderão ser constituídos novamente, eis que já o foram pelo próprio sujeito passivo.

Surge, então, a seguinte indagação: se os créditos tributários já haviam sido devidamente constituídos pelo sujeito passivo, através de sua escrituração comercial – leia-se: livros contábeis e fiscais – qual a razão de o Fisco lança-los novamente, desta vez através de Autos de Infração?

Simplemente neste caso a fiscalização precisa lançar o tributo para efeito de cobrança, pois os livros fiscais, a DIPJ e a DACON não constitui confissão de dívida, como a DCTF, por simples falta de previsão legal. Não podemos confundir confissão de dívida com lançamento tributário, senão podemos correr o risco de dizer que antes da instituição da DCTF não haveria lançamento tributário?! **Isso seria uma verdadeira aberração, considerar que sem e antes da DCTF não há lançamento tributário.**

Uma vez realizado o lançamento por homologação pelo contribuinte, não necessitaria o fisco tê-lo realizado novamente, porém por falta de previsão legal, é necessário para que possa se iniciar o processo de cobrança, de um crédito tributário já lançado por homologação.

Trazendo novamente à tona, o entendimento da fiscalização e confirmado pela DRJ foi de que o dispositivo legal que permite ao sujeito passivo recolher os tributos até o vigésimo dia subsequente ao início da ação fiscal com os encargos do procedimento espontâneo, só terão sua aplicação aos casos em que o sujeito passivo leve a efeito a declaração do tributo devido no respectivo documento de confissão de dívida, qual seja: a DCTF.

Entendo que a fiscalização teve uma interpretação restritiva do referido dispositivo legal, agregando, por sua conta, palavras onde não existem. Vejamos novamente, *ipsis literis*, o art. 47 da lei 9.430/96:

*Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal **poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização,** os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.*

Como se percebe, **em nenhum momento na redação há o termo “débitos confessados”**. Nem tampouco **“declarados em DCTF”**, ou algo do gênero.

É preciso esclarecer que a DCTF nada mais é do que o mecanismo através do qual o débito é confessado perante o Fisco, nada mais. Na DCTF, o Sujeito Passivo apenas confessa a existência e o montante do débito, ou seja, confirma os dados anteriormente lançados em sua escrituração contábil e fiscal e em suas declaração (DIPJ e DACON) também fornecidas ao fisco.

Se não existissem os livros contábeis e fiscais, a fiscalização jamais poderia efetuar lançamento complementar ou de ofício, já que todas as informações que o Fisco necessita estão ali demonstradas.

Em outras palavras, se o Fisco dependesse somente da DCTF para efetuar o lançamento, jamais conseguiria fazê-lo, eis que não teria as informações necessárias exigidas pelo art. 142 do CTN, como por exemplo, o fato gerador e a base de cálculo dos tributos em questão.

Ora, a obrigação tributária não “nasce” para o mundo jurídico com a confissão em DCTF. Não é simplesmente porque um tributo está lá declarado que ele de fato existe e a recíproca também é verdadeira. A obrigação tributária surge no momento em que a hipótese abstrata de incidência tributária é contemplada pelo fato impositivo, sujeito à imposição tributária.

O “nascimento” da obrigação tributária foi – e ainda é – tema de acaloradas discussões doutrinárias e o qual não tenho a pretensão de pormenorizar neste momento. A verdade é que ocorrida a subsunção do fato à norma – ou seja lá qual for a semântica utilizada por cada doutrinador – é ali, nesse momento, onde a obrigação tributária surge para o mundo jurídico.

Seríamos deveras simplistas e superficiais se condicionássemos o fenômeno da incidência tributária simplesmente pela declaração num instrumento de confissão de dívida.

Para que o lançamento seja considerado válido, deverá ele ostentar todos os elementos previstos no art. 142 do CTN, quais sejam: i) a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; ii) a determinação a matéria tributável; iii) o cálculo do montante do tributo devido; iv) a identificação do sujeito passivo; e v) sendo o caso, a aplicação da penalidade cabível.

O instrumento que dá o suporte fático ao lançamento, que o instrumentaliza, ou seja, o meio pelo qual são repassadas ao Fisco todas as informações atinentes ao lançamento tributário, são os livros fiscais e as declarações dos respectivos tributos (DIPJ e DACON).

Na DCTF o Fisco não possui nenhuma dessas informações. Se não existisse a escrituração contábil e fiscal, somente através dos dados constantes na DCTF, o Fisco não conseguiria apurar todos os elementos exigidos pelo art. 142 do CTN. Ela é meramente “confissão” do lançamento já efetuado.

Restringir a análise do dispositivo legal para “débitos confessados em DCTF” é aplicar de forma equivocada o texto redigido pelo legislador. A DCTF não é o único meio de declaração. Se assim fosse, então antes dela não havia declaração.

Numa rememoração histórica, temos o Código Tributário Nacional, datado de 25 de outubro de 1966, o qual, por seu *status* de Lei Complementar, possui a prerrogativa constitucional de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito e decadência tributários.

A DCTF, por sua vez, foi instituída através da Instrução Normativa nº 129, de 19 de novembro de 1986.

Seguindo então o raciocínio da fiscalização, de que a DCTF é o único meio de declaração, e considerando que sua instituição ocorreu em 1986, cerca de 20 anos após o surgimento do

CTN, que é de 1966, seria o mesmo que dizer que durante estes 20 anos, nenhum tributo foi declarado (lançado por homologação) no país.

Não me parece razoável tal assertiva.

De mais a mais, o dispositivo legal invocado pelo Sujeito Passivo, que lhe prevê a possibilidade de pagamento dos tributos até o vigésimo dia subsequente ao início da fiscalização com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo, interpretado da forma exposta pela fiscalização e pela DRJ, torna o texto legal totalmente inaplicável e talvez aqui esteja o principal argumento que me leva a crer que assiste razão ao Sujeito Passivo. **Seria letra morta da lei, seria uma lei totalmente inútil.**

Explico.

Se o débito já está declarado na DCTF, o seu pagamento, ocorrendo antes ou depois do início da ação fiscal já terá os acréscimos legais pertinentes a este procedimento (multa de 20%). Ou seja, não precisaria ter um artigo específico para tratar desse assunto.

Em outras palavras, entender que somente os débitos declarados em DCTF é que poderão gozar da prerrogativa do art. 47 da lei 9.430/96, é transformar em letra morta este preceito legal. Não haveria aplicabilidade alguma o texto legal.

Os débitos já declarados em DCTF **jamais poderão ser objeto de lançamento de ofício**, então porque uma lei prevendo que podem ser pagos até o vigésimo dia, sob pena de lançamento e perda do benefício da denúncia espontânea?! Ora, então esses débitos jamais serão objeto de multa de ofício. Então qual a finalidade do preceito legal, se ele justamente exclui a multa de ofício (penalidades)? A que débitos ele terá aplicabilidade?

*Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal **poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.***

A denúncia espontânea somente pode se aplicar a débitos objeto do lançamento de ofício. Vejam que a lei estende o prazo para o contribuinte (recorrente) usufruir deste benefício após iniciado o processo de fiscalização daquele tributo. Como um débito declarado em DCTF será objeto de lançamento de ofício? É claro que a norma não quis especificar este caso, o que ela quis foi:

- a) Premiar com este benefício o contribuinte que não omitiu, escondeu, ou fraudou sua contabilidade (livros fiscais) e suas demais declarações (DIPJ e DACON), somente não confessou o débito na DCTF, **porém lançou o tributo**;
- b) Que propiciou à fiscalização a correta verificação dos tributos com a simples leitura dos documentos fiscais, que simplesmente não foram confessados nem através de DCTF ou de outra confissão (parcelamento);
- c) Que **regularmente efetuou seus lançamentos por homologação** como manda o CTN, originário muito tempo antes da DCTF.

- d) E mais que espontaneamente paga o tributo, **já lançado por homologação**, que simplesmente não foi confessado. E paga integralmente, com os acréscimos legais.

Não existem termos inúteis na lei, imagina artigos inúteis. Parece-me claro que a aplicação desse dispositivo legal só tem efeitos práticos quando aplicado a tributos que estejam lançados e declarados na contabilidade e não obrigatoriamente declarados na DCTF. Do contrário, o art. 47 da lei 9430/96 não passa de letra morta da lei.

Porque o legislador iria prever esse benefício se ele é impossível de ser aplicado? É claro que a lei não se referiu a esse caso, “somente para débitos confessados em DCTF”. Ela se referiu ao contribuinte de boa fé, que escriturou os tributos e os declarou na contabilidade.

Após essa singela digressão jurídica e exposição de motivos, entendo que no caso presente a ser julgado, à recorrente poderia ter sido concedido o benefício disposto no art. 47 da lei 9430/96, supra mencionado, ainda que não declarado os valores na DCTF, por todos os motivos acima expostos. Porém a recorrente não provou que declarou estes tributos nas declarações ao fisco (DIPJ, DICON, DIRF etc.).

Assim faltou, além da contabilização, a prova que os tributos haviam sido declarados em qualquer declaração, ou seja, havia sido informado ao fisco, para poder a recorrente encontrar guarida no entendimento deste relator. E assim não o fez.

Discordo, portanto do ilustre AFRFB e da colenda DRJ no sentido de que, a meu ver, não apenas na DCTF poderiam ter sido declarados os valores para fins do disposto no art. 47 da lei 9430/96, mas também na DIPJ e na DICON ou qualquer outra declaração.

No entanto, a simples escrituração nos livros contábeis não configura o dever exigido do contribuinte no lançamento por homologação, conforme já explanado anteriormente.

Observo que o AFRFB em seu termo de verificação afirmou que as informações foram obtidas dos livros fiscais e não das declarações entregues ao fisco:

04.a) IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – 3.3.01.01.01

Iniciamos a ação fiscal, conforme Termo de Início de Fiscalização, datado em 13/07/2007. No procedimento de Verificações Obrigatórias: correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos, conforme Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização, **CONSTATAMOS** que o contribuinte não declarou em DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais e não recolheu, através de DARF, os valores retidos, antes do início da ação fiscal, datada em 13/07/2007.

04.b) PIS – 6.1.20.03.01

Iniciamos a ação fiscal, conforme Termo de Início de Fiscalização, datado em 13/07/2007. No procedimento de Verificações Obrigatórias: correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos, conforme Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização, CONSTATAMOS que o contribuinte não declarou em DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais e não recolheu, através de DARF, antes do início da ação fiscal, em 13/07/2007.

Os valores relativos ao PIS foram extraídos do Livro razão contábil e discriminados abaixo, e conforme determina a Lei 9532/97:

04.c) COFINS – 6.3.03.03.01

Iniciamos a ação fiscal, conforme Termo de Início de Fiscalização, datado em 13/07/2007. No procedimento de Verificações Obrigatórias: correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos, conforme Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização, CONSTATAMOS que o contribuinte não declarou em DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais e não recolheu, através de DARF, os valores apurados, antes do início da ação fiscal, datada em 13/07/2007.

Os valores relativos a COFINS foram extraídos do Livro razão contábil e discriminados na relação em anexo, e conforme determina a Lei 9532/97:

Assim, julgo improcedente o recurso voluntário, quando a aplicação do artigo art. 47 da lei 9.430/96, no presente caso por falta de prova que, além de constarem na contabilidade, os tributos haviam sido informados ao fisco através de qualquer outra declaração que não a DCTF.

Todavia, é certo que, do presente auto de infração deve ser deduzidos e apropriados os pagamentos efetuados, mesmo que sem o benefício do art. 47 da lei 9.430/96.

3. CONCLUSÕES

Ante o exposto, julgo improcedente o recurso voluntário, para manter as autuações de IRPJ e CSLL, bem como do IRRF, PIS e COFINS, nos termos do relatório e voto.

(assinado digitalmente)

Marcio Rodrigo Frizzo - Relator

CÓPIA