



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

Processo n° 19515.720995/2012-07
Recurso n° 999.999 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **1401-001.324 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de outubro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrentes COMERCIAL COMMED PRODUTOS HOSPITALARES LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE

Recurso voluntário sem apresentar nenhum argumento ou fato que fosse de encontro a decisão proferida a Recorrente não apresenta qualquer indignação contra os fundamentos da decisão supostamente recorrida ou a apresentação de motivos pelos quais deveria ser modificada, ferindo o princípio da dialeticidade, segundo o qual os recursos devem expor claramente os fundamentos da pretensão à reforma.

DECADÊNCIA. ABANGENCIA E LIMITES.

O prazo decadencial para os créditos tributários sujeitos ao regime de lançamento por homologação, que não tenham sido objeto de qualquer pagamento antecipado, como também nos casos de fraude, é o estabelecido no artigo 173, inciso I, do CTN, com início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e não àquela descrito pelo artigo 150, § 4º.

Essa é a regra estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) na sistemática de Recursos Repetitivos (art. 543-C do CPC) e das disposições previstas no art. 62-A do Regimento Interno do CARF deve ser aplicada de forma objetiva, levando-se em conta o contexto da imputação tributária.

RECEITAS CONTABILIZADAS A MENOR. MULTA QUALIFICADA. INADMISSIBILIDADE.

A apresentação de declarações inexatas, por si só, não comporta a imputação de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio para fins de aplicação da multa qualificada.

Descabe a aplicação da multa qualificada quando, mesmo tendo informado receitas a menor, as receitas foram apuradas pela fiscalização a partir dos valores declarados em DCTF.

IRPJ - SUPRIMENTOS DE CAIXA - COMPROVAÇÃO DA ORIGEM

A obrigação de comprovar o suprimento de caixa, quanto à origem dos recursos é encargo que a lei atribui à pessoa jurídica suprida. Tem-se como comprovado quando exibidos os seguintes documentos: Extrato bancário dos fornecedores com coincidência de datas e valores, declaração do banco depositário da origem do valor depósito, e, por último, quando o valor for depositado e creditado em conta bancária da empresa suprida e compensados ou descontados conforme assentamentos nos extratos emitidos pelos bancos do supridor. O recibo assinado pelo sócio não comprova a efetividade da receita.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

Está sujeito à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 35%, todo o pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado.

DESPESAS ALHEIAS A ATIVIDADE. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas alheias a atividade social não se enquadram na definição de despesas necessárias estabelecida pela legislação tributária, o que implica considerá-las indedutíveis na apuração do lucro real, tendo em vista que não se enquadram na definição de despesas necessárias estabelecida pela legislação tributária, não sendo passíveis de exclusão da apuração do Lucro Real, conforme determina o artigo 299 do RIR/99 combinado com o artigo 13 da Lei nº 9.249/95.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Em se tratando de bases de cálculo originárias das infrações na apuração do “quantum” devido do IRPJ, deve ser observado para os lançamentos decorrentes o que foi decidido para o lançamento principal, no que couber.

MULTA QUALIFICADA.

Aplica-se a multa qualificada de 150% quando não restou caracterizada a conduta reiterada de omissão na declaração e pagamento dos tributos devidos.

INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. LEI OU ATO NORMATIVO. APRECIÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula Carf nº 2), isso porque, a instância administrativa não é foro apropriado para discussões desta natureza, pois qualquer discussão sobre a constitucionalidade e/ou ilegalidade de normas jurídicas deve ser submetida ao crivo do Poder Judiciário que detém, com exclusividade, a prerrogativa dos mecanismos de controle repressivo de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal.

Recurso de ofício negado e recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por unanimidade de votos, afastaram a decadência e, no mérito, por maioria de votos, negaram provimento aos recursos de ofício e voluntário, nos termos do relatório e voto que acompanham o presente julgado. Vencido o Conselheiro Maurício Pereira Faro que desqualificava a multa de 150% (cento e cinquenta por cento).

Jorge Celso Freire da Silva
Presidente
(assinado digitalmente)

Sergio Luiz Bezerra Presta
Relator
(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (presidente), Antônio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Karem Jureidini Dias, Maurício Pereira Faro e Sérgio Luiz Bezerra Presta (Relator).

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto parte do relato do órgão julgador de primeira instância administrativa constante do acórdão nº 16-48.706 proferido pela 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP, constante das fls. 1.477 e segs, até aquela fase:

“Em ação fiscal empreendida junto ao contribuinte acima identificado, em cumprimento às determinações do Mandado de Procedimento Fiscal-MPF 08190.002010026060, foram lavrados Autos de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (fls. 1.149/1.158), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 1.159/1.167), de Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 1.168/1.175), de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 1.176/1.184) e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 1.185/1.193), relativos a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007.

2 Os fatos que ensejaram a autuação e os respectivos enquadramentos legais encontram-se descritos nos Autos de Infração:

2.1. Auto de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, a fls. 1.151/1.154:

“001 - OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITA NÃO CONTABILIZADA - NOTAS FISCAIS DE SAÍDA CONTABILIZADAS COM VALOR MENOR.

Omissão de Receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme Termo de Verificação Fiscal.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa(%)</i>
<i>31/01/2007</i>	<i>R\$ 658.720,28</i>	<i>150,00</i>
<i>28/02/2007</i>	<i>R\$ 175.850,28</i>	<i>150,00</i>
<i>31/03/2007</i>	<i>R\$ 84.416,82</i>	<i>150,00</i>
<i>30/04/2007</i>	<i>R\$ 78.515,57</i>	<i>150,00</i>

Art. 24 da Lei nº 9.249/95; Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, 283 e 288, do RIR/99.

002 - OMISSÃO DE RECEITAS SALDO CREDOR DE CAIXA.

Omissão de Receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme Termo de Verificação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
12/07/2007	R\$ 20.110,21	75,00
28/12/2007	R\$ 56.797,55	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 24 da Lei nº 9.249/95; Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 281, inciso I, e 288, do RIR/99.

003 - OMISSÃO DE RECEITAS ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA SALDO CREDOR DE CAIXA + DESPESAS NAO DEDUTÍVEIS MULTA 75%.

Valores apurados conforme Termo de Verificação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/01/2007	R\$ 18,85	75,00
30/06/2007	R\$ 104,45	75,00
31/07/2007	R\$ 349,41	75,00
30/11/2007	R\$ 162,39	75,00
28/12/2007	R\$ 939,96	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 24 da Lei nº 9.249/95; Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 281, inciso I, e 288, do RIR/99.

004 - OMISSÃO DE RECEITAS ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA - NOTAS FISCAIS DE SAÍDA CONTABILIZADAS COM VALOR MENOR – MULTA 150%

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/01/2007	R\$ 9.880,80	150,00
28/02/2007	R\$ 2.637,75	150,00
31/03/2007	R\$ 1.266,25	150,00
30/04/2007	R\$ 1.177,73	150,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 24 da Lei nº 9.249/95; Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, 283 e 288, do RIR/99.

005 DESPESAS INDEDUTÍVEIS. DESPESAS NAO DEDUTÍVEIS

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/01/2007	R\$ 1.257,00	75,00
30/06/2007	R\$ 6.963,90	75,00
31/07/2007	R\$ 3.184,40	75,00
30/11/2007	R\$ 10.826,57	75,00
28/12/2007	R\$ 5.866,67	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 247, 249, inciso I, 251 e parágrafo único, e 299 do RIR/99.

...

MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO

Fatos Geradores entre 22/01/2007 e 14/06/2007.

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07.

Fatos Geradores entre 22/01/2007 e 14/06/2007.

150,00% Art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07.

Fatos Geradores a partir de 15/06/2007.

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15.06.2007.

JUROS DE MORA

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (p/Fatos Geradores a partir de 01/01/97): percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.'

2.2. Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a fls. 1.161/1.164:

“001 – CSLL OMISSÃO DE RECEITA CSLL SOBRE RECEITAS OMITIDAS

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Ocorrência</i>	<i>Valor Tributável ou Contribuição</i>	<i>Multa(%)</i>
31/01/2007		R\$ 658.720,28	150,00
01/2007			
28/02/2007		R\$ 175.850,28	150,00
02/2007			
31/03/2007		R\$ 84.416,82	150,00
03/2007			
30/04/2007		R\$ 78.515,57	150,00
04/2007			

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 24 da Lei nº 9.249/95; Art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

002 – CSLL OMISSÃO DE RECEITAS. CSLL SOBRE SALDO CREDOR DE CAIXA.

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa(%)</i>
12/07/2007	R\$ 20.110,21	75,00
07/2007		
28/12/2007	R\$ 56.797,55	75,00
12/2007		

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 24 da Lei nº 9.249/95; Art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

003 – CSLL – REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO DESPESAS NAO DEDUTÍVEIS

Redução indevida do lucro líquido pela dedução de despesas não dedutíveis, resultando no não pagamento da contribuição social sobre o lucro, apurada conforme Termo de Verificação Fiscal.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa(%)</i>
31/01/2007	R\$ 1.257,00	75,00
01/2007		
30/06/2007	R\$ 6.963,90	75,00
06/2007		
31/07/2007	R\$ 3.184,40	75,00
07/2007		
30/11/2007	R\$ 10.826,57	75,00
11/2007		
28/12/2007	R\$ 5.866,67	75,00
12/2007		

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 273 do RIR/99; Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

2.3. Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte, a fls. 1.170/1.171:

001 – IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / PAGAMENTOS SEM CAUSA

Importâncias pagas pelas pessoas jurídicas a beneficiários não identificados conforme Termo de Verificação Fiscal.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa(%)</i>
31/01/2007	R\$ 236.579,11	75,00
28/02/2007	R\$ 692.762,26	75,00
30/03/2007	R\$ 337.141,42	75,00
30/04/2007	R\$ 768.187,38	75,00
31/05/2007	R\$ 285.465,45	75,00
29/06/2007	R\$ 128.551,32	75,00
31/07/2007	R\$ 134.165,94	75,00
31/08/2007	R\$ 161.792,52	75,00
28/09/2007	R\$ 595.729,55	75,00
31/10/2007	R\$ 561.148,05	75,00
30/11/2007	R\$ 633.286,80	75,00
28/12/2007	R\$ 785.345,91	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 674 do RIR/99.

2.4. Auto de Infração de Contribuição para o PIS/Pasep, a fls. 1.178/1.179:

001 - PIS INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA APURAÇÃO REFLEXA FALTA DE RECOLHIMENTO DO PIS INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA OMISSÃO DE RECEITA MULTA 150%.

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa(%)</i>
31/01/2007	R\$ 658.720,28	150,00
28/02/2007	R\$ 175.850,28	150,00

31/03/2007	R\$ 84.416,82	150,00
30/04/2007	R\$ 78.515,57	150,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/02.

002 – PIS INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA APURAÇÃO REFLEXA FALTA DE RECOLHIMENTO DO PIS MULTA 75%.

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/01/2007	R\$ 11,39	75,00
28/02/2007	R\$ 3.769,55	75,00
31/03/2007	R\$ 3.430,06	75,00
30/04/2007	R\$ 7.094,76	75,00
31/05/2007	R\$ 6.310,93	75,00
30/06/2007	R\$ 5.941,47	75,00
31/07/2007	R\$ 7.231,42	75,00
31/08/2007	R\$ 4.230,17	75,00
30/09/2007	R\$ 2.070,67	75,00
31/10/2007	R\$ 6.452,17	75,00
30/11/2007	R\$ 4.337,42	75,00
31/12/2007	R\$ 3.709,23	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/02.

2.5. Auto de Infração de COFINS, a fls. 1.187/1.189:

001- COFINS INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA APURAÇÃO REFLEXA FALTA DE RECOLHIMENTO DA COFINS INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA OMISSÃO DE RECEITA MULTA 150%.

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/01/2007	R\$ 658.720,28	150,00
28/02/2007	R\$ 175.850,28	150,00
31/03/2007	R\$ 84.416,82	150,00
30/04/2007	R\$ 78.515,57	150,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/03.

002 – COFINS INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA APURAÇÃO REFLEXA FALTA DE RECOLHIMENTO DA COFINS MULTA 75%.

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/01/2007	R\$ 52,48	75,00
28/02/2007	R\$ 17.362,80	75,00
31/03/2007	R\$ 15.799,08	75,00
30/04/2007	R\$ 32.678,93	75,00
31/05/2007	R\$ 29.068,54	75,00
30/06/2007	R\$ 27.366,81	75,00
31/07/2007	R\$ 33.308,35	75,00

31/08/2007	R\$ 19.484,41	75,00
30/09/2007	R\$ 9.537,64	75,00
31/10/2007	R\$ 29.719,07	75,00
30/11/2007	R\$ 19.978,44	75,00
31/12/2007	R\$ 17.084,91	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/03.

3 - Foram constituídos os créditos tributários, calculados os tributos, a multa proporcional e os juros calculados até 30/04/2012, nos montantes abaixo discriminados:

	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	IRRF
PRINCIPAL	181.913, 95	99.225, 79	71.048,01	327.251, 67	1.862.054,44
JUROS	93.351, 22	50.918, 82	35.353,97	162.842, 98	919.713,06
MULTA	259.876, 40	141.750, 75	65.630,03	302.296, 37	1.396.540,78
TOTAL	535.141, 57	291.895, 36	172.032,01	792.391, 02	4.178.308,28

4 - Conforme TVF de fls. 1.079/1.120, o Auto de Infração foi lavrado com base nas seguintes irregularidades:

A empresa tem como atividade principal o comércio atacadista de instrumentos e materiais para uso médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios;

I. DOS FATOS**1. OMISSÃO DE RECEITAS****1.1. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA CONTABILIZADAS COM VALOR MENOR**

O contribuinte, para a maioria das notas fiscais, lançou 10% (dez por cento) do valor correto da Nota Fiscal (por exemplo a nota nº 172886 do mês 04/2007, cujo valor é de R\$ 6.420,50 foi registrada no Livro de Registro de Saída por R\$ 642,05). Para algumas notas foi subtraído um determinado valor do total da nota (por exemplo a nota nº 172955 do mês 04/2007, cujo valor é de R\$ 11.600,00, foi registrada no Livro de Registro de Saída por R\$ 1.600,00);

A diferença entre o valor da NF e o valor registrado no Livro de Registro de Saída caracterizou omissão de receitas, conforme quadro elaborado a fl. 1086:

Competência	Valor Nota Fiscal	Valor no Livro de Saída	Diferença – Valor Tributável
01/2007	737.752,56	79.032,28	658.720,28
Total			
02/2007	195.388,48	19.538,20	175.850,28
Total			
03/2007	93.849,55	9.432,73	84.416,82
Total			
04/2007	87.842,38	9.326,81	78.515,57
Total			

1.2. SALDO CREDOR DE CAIXA.

No mês 07/2007 a conta Caixa permaneceu com SALDO CREDOR no período de 11/07/2007 a 30/07/2007, quando foi efetuada 'transferência entre contas', conforme lançamento efetuado pelo contribuinte em 30/07/2007, em que foi lançado um DEBITO na conta Caixa de R\$ 35.000,00 e como contrapartida um CREDITO

na conta Antecipação de Lucro, que o contribuinte não apresentou comprovação e nem justificou a transferência. Da mesma forma a conta Caixa permaneceu com SALDO CREDOR no período de 17/10/2007 a 31/12/2007, quando foi efetuado pelo contribuinte em 31/12/2007 o lançamento a DEBITO na conta Caixa de R\$ 75.000,00 e como contrapartida um CREDITO na conta Antecipação de Lucro, e também não houve manifestação por parte do contribuinte;

A apuração de SALDO CREDOR na conta CAIXA evidencia a prática de omissão de receitas, cuja tributação se dará pelo MAIOR SALDO do período, no caso, no 3º o período (mês de 07/2007 nos dias 17, 23 e 24)) pelo valor de R\$ 20.110,21 e no 4º o período (28/12/2007) pelo valor de R\$ 56.797,55.

2. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / SEM CAUSA OU POR OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA.

A autoridade fiscal constatou que a contribuinte efetuou lançamentos a débito em contas de Antecipação, cujas contrapartidas foram lançamentos a crédito em contas bancárias, com histórico 'Pagamento de Cheque' e 'Ordem de Pagamento', concluindo que tais lançamentos serviram apenas para justificar retirada de dinheiro das contas bancárias;

Alem do mais, verificou-se que tais contas de antecipações não foram baixadas, pois foram encerradas no ano de 2007 com SALDO DEVEDOR.

VALORES LANÇADOS A CONTA DE ANTECIPAÇÕES, EXCETO DE LUCROS – PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

A fiscalização verificou a manutenção de contas do ATIVO no grupo 1.1.3.03.0000 ANTECIPAÇÕES, (1.1.3.03.0001 - Antecipação de Lucro, 1.1.3.03.0002 - Antecipação a Fornecedor, 1.1.3.03.0003 - Antecipação de Comissão TLK, 1.1.3.03.0004 - Antecipação Delta e 1.1.3.03.0006 - Antecipação de Folha Pagto.;

Nestas contas de Antecipação foram lançados valores a DÉBITO cuja contrapartida é um lançamento a CREDITO nas contas Banco (1.1.1.02.0003 - BRADESCO, 1.1.1.02.0005 - BANCO ITAU, 1.1.1.02.0008 - UNIBANCO e 1.1.1.02.0009 - REAL);

Foram localizados no Diário/Razão vários lançamentos não usuais como lançamentos a CREDITO nas contas do Ativo do grupo 1.1.3.03.0000 - Antecipações Citadas anteriormente e a DEBITO na conta 1.1.3.01.0001 - Clientes, sendo R\$ 851.000,00 e R\$ 344.333,06 em 31/03/2007 e R\$ 50.000,00 em 30/06/2007;

Em 31/03/2007 foi efetuado o lançamento de R\$ 851.000,00 a DEBITO na conta nº 1.1.3.01.0001 Clientes e a contrapartida a CREDITO nas contas nº 1.1.3.03.0001 Antecipação de Lucro (R\$ 631.000,00) e nº 2.1.1.01.0001 – Fornecedores diversos, assim como também foi lançado R\$ 344.333,06 a DEBITO na conta Cliente e a CREDITO nas contas nº 1.1.3.03.0004 - Antecipação Delta (R\$ 117.030,88), nº 1.1.3.03.0006 Antecipação de Folha Pagto (R\$ 105.736,76), nº 1.1.3.03.0002 - Antecipação a Fornecedor (R\$ 81.392,71), nº 1.1.3.03.0003 - Antecipação de Comissão TLK (R\$ 38.672,71) e nº 1.1.3.03.0005 - Antecipação de Gasto com Obra (R\$ 1.500,00);

O contribuinte foi intimado em 24/10/2011 entre outros a:

3) Apresentar os documentos que embasaram os lançamentos discriminados em planilhas anexas referentes às contas abaixo relacionadas:

3.21.1.3.03.0002 – Antecipação a Fornecedor;

3.31.1.3.03.0003 – Antecipação de Comissão TLK;

3.4 1.1.3.03.0004 – Antecipação Delta;

3.51.1.3.03.0006 – Antecipação de Folha Pagto;

3.84.1.1.03.0001 – Despesas Gerais;

Obs.: Relativamente a conta 1.1.3.03.0006 – Antecipação Folha de Pagto, identificar os beneficiários da antecipação.

Em atendimento datado de 08/11/2011, a impugnante esclareceu que:

3.1

3.2 – São pagamentos de antecipações a fornecedores com as suas devidas conciliações a posteriores, não existe documentação, pois os lançamentos são apenas contábeis para conciliação, pois os pagamentos são feitos e depois acertados na conclusão do pagamento definitivo, são movimentações entre o próprio ativo; (grifo nosso)

3.3 - São pagamentos de antecipações de comissões onde as conciliações estão nos pagamentos definitivos lançados dentro de suas contas específicas;

3.4 - São pagamentos de antecipações pagas ao responsável (Mestre de Obra) pela reforma da obra efetuada na sede da empresa, valores com lançamentos somente entre, banco e imobilizado, somente ativo do imóvel;

3.5 - São pagamentos de adiantamentos ou empréstimos à funcionários, para futura conciliação conforme os pagamentos descontados em folha;

O contribuinte não apresentou nenhum comprovante e nem tampouco identificou os beneficiários dos pagamentos efetuados na conta “1.1.3.03.0006 – Antecipação Folha de Pagto”, tendo recebido nova intimação nos seguintes termos:

11 – Justificar os lançamentos efetuados a DEBITO na Conta nº 1.1.3.01.0001 – CLIENTES em 31/03/2007 com valor de R\$ 851.000,00, 31/03/2007 com valor de 344.333,06, 30/06/2007 com valor de 50.000,00 e 30/06/2007 com valor de 30.000,00, cujas contrapartidas foram Antecipação de Lucro, Fornecedores Diversos, Antecipação Delta, Antecipação de Folha Pagto, Antecipação a Fornecedor, Antecipação de Comissão TLK, Antecipação Gasto com Obra e Caixa Administração, e histórico

"TRANSFERÊNCIA ENTRE CONTAS" (ANEXO 11);

12 – REINTIMAMOS a apresentar os documentos que embasaram os lançamentos discriminados em planilhas encaminhadas anexas ao Termo de Intimação com data de 24/10/2011, referentes às contas abaixo relacionadas, bem como demonstrar tudo o que foi alegado na resposta encaminhada a fiscalização em 08/11/2011:

3.21.1.3.03.0002 – Antecipação a Fornecedor;

3.31.1.3.03.0003 – Antecipação de Comissão TLK;

3.4 1.1.3.03.0004 – Antecipação Delta;

3.51.1.3.03.0006 – Antecipação de Folha Pagto;

Obs.: Relativamente a conta 1.1.3.03.0006 – Antecipação Folha de Pagto, identificar os beneficiários da antecipação.

O contribuinte não apresentou, apesar de reintimado, nenhum comprovante relativo às contas 1.1.3.03.0002 – Antecipação a Fornecedor, 1.1.3.03.0003 – Antecipação de Comissão TLK, 1.1.3.03.0004 – Antecipação Delta e 1.1.3.03.0006 – Antecipação de Folha Pagto e nem identificou os beneficiários dos pagamentos da conta Antecipação de Folha de Pagto, bem como não justificou os lançamentos a CREDITO nas contas de Antecipação citadas.

Assim, a autoridade fiscal concluiu que os valores pagos a título de Antecipações (Fornecedor, Comissão TLK, Delta e Folha de Pagto) caracterizam PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS e se sujeitam à tributação exclusiva na fonte com a base de cálculo reajustada.

VALORES LANÇADOS NA CONTA “ANTECIPAÇÃO DE LUCROS” – PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Em resposta a intimação recebida em 06/12/2011, o contribuinte apresentou documentação referente à conta nº 1.1.3.03.0001 – Antecipação de Lucros, que foram pagos ao sócio Sr Mario Calfa através de saques efetuados nas contas bancárias (cheque, ordem de pagamento etc), totalizando R\$ 2.595.198,23;

Contudo, conforme apuração lançada no Livro Diário, o contribuinte obteve o LUCRO LIQUIDO igual a R\$ 615.498,77 e, portanto, pagou antecipadamente Lucros que não obteve;

O contribuinte foi intimado em 19/03/2012 a justificar alguns lançamentos não usuais, entre eles o lançamento a DEBITO na conta nº 1.1.3.01.0001 – CLIENTES em 31/03/2007 com valor de R\$ 851.000,00 cuja contrapartida é um lançamento múltiplo sendo R\$ 631.000,00 a CREDITO na conta nº 1.1.3.03.0001 – Antecipação de Lucro com o histórico "TRANSFERENCIA ENTRE CONTAS". Não apresentou nenhuma justificativa;

Como os lançamentos a CRÉDITO na conta nº 1.1.3.03.0001 Antecipação de Lucro são lançamentos para "ajuste" entre contas como o exemplo do parágrafo anterior, não justificados pelo contribuinte, o valor de R\$ 2.595.198,23 referente a todos os lançamentos a DEBITO nesta conta foi considerado para calcularmos qual o valor do "excesso de Lucro";

Assim o Lucro Líquido apurado em cada trimestre foi dividido por 3 (três) para ser subtraído do valor pago mensalmente a título de Antecipação de Lucro, sendo R\$ 159.707,70 no 1º trimestre (R\$ 53.235,90 em cada mês), R\$ 155.699,04 no 2º trimestre (R\$ 51.899,68 em cada mês), R\$ 242.540,98 no 3º trimestre (R\$ 80.846,99 em cada mês) e R\$ 57.551,05 no 4º trimestre (19.183,69 em cada mês);

Conforme tabela elaborada a fl. 1.105, a diferença entre os débitos à conta de “Antecipação de Lucros” e o lucro líquido mensal (conforme Razão) foi considerada como PAGAMENTO SEM CAUSA OU OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA;

Consolidando os valores considerados como pagamentos a BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS com aqueles considerados como pagamentos SEM CAUSA OU OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA, a autoridade elaborou a tabela de fl. 1.105, para calcular a base de cálculo reajustada para incidência do IRF (fl. 1.106).

3. GLOSA DE DESPESAS - DESPESAS NÃO RELACIONADAS AO OBJETO SOCIAL

A autoridade fiscal analisou lançamentos em contas diversas de pagamentos relativos a despesas com combustível, prestação de serviços náuticos (guarda e abastecimento) e seguro referentes a embarcação, por considerá-las desnecessárias à atividade da empresa e não vinculadas com a comercialização dos produtos pelo contribuinte.

4. PIS/COFINS

O contribuinte foi intimado em 24/10/2011 a apresentar em meio magnético a memória de cálculo da apuração do PIS/COFINS do ano de 2007, detalhando o valor dos créditos aproveitados na apuração do tributo e informando a respectiva conta contábil nas quais estão escriturados;

Após reintimação, a contribuinte apresentou CD contendo planilhas de cálculo do PIS e da COFINS dos meses de 2007 (impressão nos anexos 1 a 12), tendo a fiscalização verificado que (fls. 1.109 e 1.110):

“Em resumo, o contribuinte calcula o valor DEVIDO de PIS/COFINS considerando apenas as receitas com mercadorias que são tributadas, ou seja, excluindo do Faturamento Mensal o valor da Venda de Produtos Isentos de PIS/COFINS, que é a nomenclatura usada pelo contribuinte em sua planilha de cálculo, para designar a venda de mercadorias sujeitas a alíquota zero.

Por outro lado, ao acrescentar ao valor do TOTAL DE CREDITO DO PIS/COFINS DO MÊS o valor do PIS e COFINS referente a Compras Não Tributadas, o contribuinte considera como CREDITO os valores de PIS/COFINS incidentes sobre todas as compras, tanto de mercadorias tributadas quanto de mercadorias com alíquota zero.”

A fiscalização refez a Planilha de Apuração do PIS/COFINS apresentada pela contribuinte, efetuando as correções a seguir relatadas:

a) Os valores corretos de "Compras Não Tributadas" foram obtidos a partir da planilha "Relatório Detalhado de Entradas e Saídas por percentuais de Pis e Cofins de jan/2007 a dez/2007" apresentada pelo contribuinte em 09/03/2012. Na planilha relativa a compras efetuadas, partimos do valor PIS e da COFINS incidentes sobre as compras e fizemos a conta contrária, ou seja, o valor total da COFINS sobre compras de cada mês foi dividido pela alíquota de 7,6% e obtivemos o valor das compras tributadas. Este valor foi subtraído do total de compras do mês lançado no Livro de Registro de Entrada, resultando nos valores das "Compras Não Tributadas" (planilha a fl. 1.113), que foram utilizados na apuração de PIS/COFINS pela fiscalização;

b) Os valores referentes a (+) Outras Operações c/Direito à Crédito (CREDITO DO PIS/PASEP) nos meses 01/2007 a 07/2007, 10/2007 e 12/2007 foram excluídos da apuração pois o contribuinte, como já explanado anteriormente, foi intimado a demonstrar a composição e não o fez.

c) Os valores referentes a "(+) Dev. Vendas Fat. Mês ou mês Ant.(Pis Já Pago) Trib. Na Modalidade MP/66-02" lançados na planilha pelo contribuinte foram alterados e foram utilizados os valores apurados pela fiscalização, já explicado acima.

d) O valor de IPI R\$ 25.616,62 lançado no mês de Janeiro/2007 nas Exclusões da Base de Calculo, foi suprimido uma vez que não há previsão legal para sua utilização.

e) Nos meses Agosto, Setembro e Novembro de 2007, em que o contribuinte não lançou nas Exclusões da Base de Calculo os valores referentes a Venda de Produtos Isentos de Pis/Cofins, a fiscalização apurou tais valores na planilha "Relatório Detalhado de Entradas e Saídas por percentuais de Pis e Cofins de jan/2007 a dez/2007" entregue pelo contribuinte em 09/03/2012, utilizou tais valores para a correta apuração do PIS e COFINS.

Além das correções efetuadas sobre a planilha de apuração do PIS e da COFINS entregue pela contribuinte, a fiscalização considerou como base de apuração dessas contribuições a omissão de receitas pelo lançamento a menor no Livro de Registro de Saídas do valor de Notas Fiscais nos meses Janeiro/2007 a Abril/2007 (anexos 25 a 28).

II. IRREGULARIDADE FISCAL VERIFICADA ANO CALENDARIO 2007

5. OMISSÃO de RECEITA

5.1. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA CONTABILIZADAS COM VALOR MENOR

As diferenças entre os valores das Notas Fiscais apresentadas pelo contribuinte e já relacionadas anteriormente do ano de 2007 e os valores lançados no Livro de Registro de Saídas, nos meses de janeiro/2007 a abril/2007, são consideradas Omissão de Receitas e serão lançados os tributos devidos;

Por se tratar de pagamentos efetuados com recursos estranhos à Contabilidade, formalizou-se Representação Fiscal para Fins Penais e foi aplicada multa qualificada de 150%, nos termos do inciso I e § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

5.2 SALDO

CREDOR DE CAIXA.

A apuração de SALDO CREDOR na conta CAIXA evidencia a pratica de Omissão de Receitas, cuja tributação se dará pelo MAIOR SALDO do período, 6 PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / SEM CAUSA OU POR OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA.

Sujeitaram-se à tributação exclusiva de Fonte com a base de calculo reajustada os valores pagos a titulo de Antecipações (Fornecedor, Comissão TLK, Delta e Folha de Pagto) e os valores pagos aos sócios (na forma de Antecipação de Lucro e que excederam o Lucro Líquido Anual apurado) os quais caracterizaram, respectivamente, PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS e PAGAMENTOS SEM CAUSA OU OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA.

7 GLOSA DE DESPESAS – DESPESAS NÃO RELACIONADAS AO OBJETO SOCIAL - DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS.

As despesas com embarcação (guarda, seguro e combustíveis) e lançadas nas contas Despesas Gerais, Manutenção de Veículos, Combustíveis e Lubrificantes, Serviços Prestados por Pessoa Jurídica e Seguros Gerais foram glosadas, por serem desnecessárias à manutenção das atividades da empresa;

A autoridade autuante observou que, sobre os valores de IRPJ Imposto de Renda Pessoa Jurídica apurados sobre Omissão de Receita (item 5) e sobre as Despesas Não Dedutíveis (item 7), foi apurado o Adicional do Imposto de Renda ressaltando

que conforme contabilidade apresentada, nos 04 (quatro) trimestres do ano de 2007 o contribuinte apurou resultado que excedeu o valor de R\$ 60.000,00 que é o resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração (trimestre), conforme quadros demonstrativos a fl. 1.116.

8. PIS/COFINS

Duas infrações geraram o lançamento de PIS e COFINS: Insuficiência de Recolhimento em função de Omissão de Receita por Notas Fiscais de Saída Contabilizadas com Valor Menor e Glosa de Créditos Indevidos utilizados pelo contribuinte na apuração dessas contribuições;

Relativamente aos valores considerados como Omissão de Receitas (anexos 25 a 28) conforme item 5.1 acima, nos meses de janeiro/2007, fevereiro/2007, março/2007 e abril/2007, serão calculadas as contribuições para PIS e COFINS, e sobre os valores apurados será aplicada a multa qualificada de 150% pelos motivos e fundamentos já expostos no item 5 acima, conforme artigo 44, inciso I e parágrafo 1º da Lei 9.430/96;

Relativamente as Planilhas de Cálculo do PIS e COFINS apresentadas com erros pelo contribuinte (anexos 1 a 12) sem valores a recolher, estas foram refeitas pela fiscalização (anexos 13 a 24), gerando valores de contribuição a pagar em todos os meses de 2007, conforme tabela a seguir, sendo lançadas as contribuições em Auto de Infração com multa de 75% conforme o artigo 44, inciso I da Lei 9.430/96.

5 - Irresignada com a autuação, da qual tomou ciência em 15/05/2012 (AR a fl. 1.196), a interessada apresentou, em 11/06/2012, a impugnação de fls. 1230/1293, na qual apresenta alegações sintetizadas abaixo:

- a impugnação é tempestiva;

PRELIMINARMENTE

- sustenta que os débitos exigidos estão prescritos;
- tendo a contribuinte tomado ciência do auto de infração em 14/05/2012, os débitos de janeiro de 2007 a abril de 2007 estão prescritos, nos termos do art. 174 do CTN. Conforme Súmula 436 do STJ, a própria entrega da declaração é o momento da constituição definitiva do crédito tributário ("A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.")
- após a entrega da declaração, que efetivamente constitui o crédito tributário, não se trata de prazo para o exercício do direito da Fazenda de lançar decadência, mas, tão só, o do exercício do direito de ação executiva prescrição, de apenas cinco anos;
- o débito tributário declarado reputa-se definitivamente constituído para fins de aplicação do artigo 174, do C.T.N., sendo desnecessária, repita-se, a formalização do lançamento;
- tendo os débitos discutidos sido declarados, são eles aptos a serem executados, carecendo de interesse eventual lançamento dos débitos.

MÉRITO

Decadência do PIS e da COFINS.

- Alega que os débitos de PIS e de COFINS, cuja apuração é mensal, estão decaídos, nos

reconhecida no momento em que se der a materialidade que lhe deu causa; no caso, em período posterior ao encerramento do exercício auditado.

• Por tal razão é que se entende que o auto de infração engendrou em presunção injustificada, e sem prova, de que o serviço que motivou a antecipação do salário já fora prestado, a motivar o lançamento a crédito na conta de antecipação, em contrapartida da despesa de salário. (a contribuinte manifesta irresignação com o fato de a autoridade fazendária não ter realizado uma só entrevista com seus empregados, a fim de verificar a razão da antecipação, ou se o serviço que a motivara já havia sido prestado). Escrever que a hipótese não é de presunção, caberia a contribuinte comprovar quem seriam esses beneficiários, o que não foi feito

Dos pagamentos tidos como sem causa.

• Também insubsistente o lançamento sobre pagamentos sem causa, porque baseado em presunção negativa de inexistência futura de lucro, o que é vedado à atividade administrativa, que apenas deve pautar sua conduta para fatos PRETÉRITOS.

• desconsiderou a LIBERDADE EMPRESARIAL, ofendendo o artigo 142 do CTN, sob a premissa de que o lucro distribuído ao sócio Márcio Calfa foi superior ao lucro apurado contabilmente.

• Argüi que antecipação de lucro não se limita ao lucro apurado no exercício em questão e que, no caso, houve um erro na contabilização de parte do lucro antecipado. Na verdade, lançou-se como 'antecipação de lucros', o que, na verdade, era a mera distribuição de lucros do exercício 2006, conforme balanço arrolado

• Além disso, não cabe ao contribuinte provar que tal antecipação não se converteria em lucro, pois não é a ele a quem se incumbe o dever de lançar o tributo;

Glosa de despesas indedutíveis

• Quanto à glosa de despesas não relacionadas ao objeto social, sustenta que os gastos incorridos com embarcação são dedutíveis, porque atendem aos objetivos da empresa, para captação de clientes, sendo gastos necessários para a atividade. A prova, para tanto, são inerentes ao senso comum.

Créditos de PIS e de COFINS estornados.

• Faz uma longa explanação sobre tributação monofásica, incidência não cumulativa, invoca benefício fiscal instituído pelo art 17 da lei 11.033/04 – afirma que revende seus bens sob alíquota zero, como determina o artigo 2º da Lei 10.147/2000.

Sustenta que havia vedação legal ao creditamento na revenda de bens sujeitos à alíquota zero, conforme Leis 10.833/03 e 10.637/02, que foi excepcionada pelo art 17 da Lei 11.033/04. a MP 413/03, pelos artigos 14 e 15, previu vedação a esse benefício que, entretanto, não foi mantida em sua conversão (Lei 11.727/08);

• Alega ainda, que o Livro Comercial de Registro de Saídas não é parâmetro para se apurar contribuições sociais, e sim a planilha de apuração do pis e da cofins, com o qual mostram-se condizentes os valores pagos pelo contribuinte.

Inexistência de dolo ou fraude. Não incidência da multa de 150%

- *Quanto a multa agravada em 150% alega desconfiguração da hipótese de incidência, inconstitucionalidade, confisco e contrariedade à jurisprudência do STF;*
- *Argúi pela inoccorrência de fraude do ponto de vista fiscal, porque não caracterizado o “dolo penal”, A conduta do contribuinte, no caso da autuação, não almejou o impedimento da ocorrência do fato gerador, vez que toda a movimentação da contribuinte foi devidamente declarada nas DCTF e dacons DO ANO DE 2007;*

O pedido

- *Por todo o exposto pede-se a anulação do auto de infração, analisando as preliminares suscitadas, bem como, caso sejam estas ultrapassadas, a improcedência do lançamento, tendo em vista os argumentos de mérito”.*

A 5ª Turma da DRJ/São Paulo-SP na sessão de 23/07/2013, ao analisar a impugnação apresentada, proferiu o acórdão nº 16-48.706 entendendo “*por unanimidade de votos, julgar PROCEDENTE EM PARTE a impugnação, mantendo-se integralmente os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, e parcialmente o lançamento de IRF, nos termos do voto da relatora*”, sob argumentos assim ementados:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano- calendário: 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA.

Configura omissão de receita a contabilização a menor das receitas constantes das notas fiscais de saída.

SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a indicação na escrituração de saldo credor de caixa.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

São indedutíveis as despesas com finalidade estranha ao objeto social da empresa, não sendo cabível presumir, sem comprovação documental, que as despesas tenham sido efetuadas para captação de clientes.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2007

IRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte com base de cálculo reajustada, os pagamentos efetuados pelas jurídicas a beneficiários não identificados, nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981/91.

IRF. INAPLICABILIDADE SOBRE PARCELA PAGA A SÓCIO QUE EXCEDER AO LUCRO EFETIVO.

A parcela de rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou a titular da pessoa jurídica, que exceder ao lucro disponível, que corresponde ao lucro do período somado aos lucros acumulados ou reservas de lucros, submete-se à tributação do imposto com base na tabela progressiva da pessoa física do sócio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2007

CRÉDITOS DE PIS E COFINS.

Constatado que a autoridade fiscal não desconsiderou as exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS efetuadas pela contribuinte a título de vendas de produtos sujeitos a alíquota zero para fins de utilização de créditos adquiridos na aquisição de insumos, mostram-se impertinentes as alegações da defesa nesse sentido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

CRÉDITOS DE PIS E COFINS.

Constatado que a autoridade fiscal não desconsiderou as exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS efetuadas pela contribuinte a título de vendas de produtos sujeitos a alíquota zero para fins de utilização de créditos adquiridos na aquisição de insumos, mostram-se impertinentes as alegações da defesa nesse sentido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO SISTEMÁTICA E REITERADA.

A prática sistemática e reiterada de omissão de receita, consistente na conduta de não contabilizar total ou parcialmente a receita auferida, evidencia o objetivo de ocultar da fiscalização o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa de ofício duplicada.

DECORRÊNCIA.

A decisão relativa ao lançamento principal se aplica, no que couber, às exigências de PIS, COFINS e CSLL, por serem fundamentadas nos mesmos elementos de prova.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”.

A 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP através do acórdão nº 16-48.706, afastou da tributação de IRF sobre pagamento sem causa, correspondentes a valores transferidos ao sócio Marcio Calfa, no valor de R\$ 1.865.486,03 (hum milhão, oitocentos e sessenta e cinco mil, quatrocentos e oitenta e seis reais e três centavos.

Cientificado da decisão de primeira instância em 24/10/2013 (AR constante das fls. 1.532), a COMERCIAL COMMED PRODUTOS HOSPITALARES LTDA, qualificada nos autos em epígrafe, inconformada com a decisão contida no Acórdão nº 16-48.706, apresenta recurso voluntário em 05/11/2013, constante das fls 1.533 e segs, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais objetivando a reforma do julgado reiterando os argumentos da peça impugnativa, mas sem acrescentar novos argumentos em decorrência da decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP.

Processo nº 19515.720995/2012-07
Acórdão n.º **1401-001.324**

S1-C4T1
Fl. 1.613

Na referência às folhas dos autos considerei a numeração do processo eletrônico (e-processo).

É o relatório do essencial.

CÓPIA

Voto

Conselheiro SEGIO LUIZ BEZERRA PRESTA - Relator

Observando o que determina os arts. 5º e 33 ambos do Decreto nº. 70.235/1972 conheço a tempestividade do recurso voluntário apresentado, preenchendo os demais requisitos legais para sua admissibilidade, dele, portanto tomo conhecimento o mesmo acontece de recurso de ofício preenche os requisitos legais para sua admissibilidade, dele, portanto tomo conhecimento.

Em relação ao recurso de ofício, observado que a 5ª Turma da DRJ/São Paulo-SP através do acórdão nº 16-48.706, em uma decisão telegráfica, exonerou 57,25% da tributação de IRF sobre pagamento sem causa, correspondentes a valores transferidos ao sócio Marcio Calfa Antonio, no valor de R\$ 1.865.486,03, ficando o lançamento de IRF o seguinte:

Cálculo do IRFexonerado			
período	pagamento sem causa	Base reajustada	IRF pagto sem causa
01/2007	32.646,33	50.225,12	17.578,79
02/2007	313.093,66	481.682,55	168.588,89
03/2007	125.809,61	193.553,25	67.743,64
04/2007	379.547,40	583.919,08	204.371,68
05/2007	116.167,48	178.719,20	62.551,72
06/2007	43.302,85	66.619,77	23.316,92
07/2007	26.066,73	40.102,66	14.035,93
08/2007	1.980,56	3.047,02	1.066,46
09/2007	240.964,76	370.715,02	129.750,26
10/2007	160.321,72	246.648,80	86.327,08
11/2007	226.773,58	348.882,43	122.108,85
12/2007	313.024,78	481.576,58	168.551,80
total	1.979.699,46	3.045.691,48	1.065.992,02

período	IRF lançado	IRF exonerado	IRF mantido
01/2007	82.802,69	17.578,79	65.223,89
02/2007	242.466,79	168.588,89	73.877,90
03/2007	117.999,50	67.743,64	50.255,86
04/2007	268.865,58	204.371,68	64.493,91
05/2007	99.912,91	62.551,72	37.361,19
06/2007	44.992,96	23.316,92	21.676,04
07/2007	46.958,08	14.035,93	32.922,15
08/2007	56.627,38	1.066,46	55.560,93
09/2007	208.505,34	129.750,26	78.755,09
10/2007	196.401,82	86.327,08	110.074,74
11/2007	221.650,38	122.108,85	99.541,53
12/2007	274.871,07	168.551,80	106.319,26
total	1.862.054,50	1.065.992,02	796.062,48

Ficando assim a seguinte composição do crédito tributário:

EXIGIDO	EXONERADO	MANTIDO
R\$ 1.862.054,50	R\$ 1.065.992,02	R\$ 796.062,48
R\$ 1.396.540,87	R\$ 799.494,01	R\$ 597.046,86
R\$ 3.258.595,37	R\$ 1.865.486,03	R\$ 1.393.109,34
	57,25%	42,75%

Entendo assistir razão da 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP, tendo em vista que a imputação constante do Termo de Verificação Fiscal, constante das fls. 1.079/1.120 dos autos não observou os parâmetros legais referentes aos valores que foram comprovadamente transferidos ao sócio Marcio Calfa Antonio, isso porque a autoridade fiscal deixou de considerar no cálculo os lucros acumulados da Recorrente referentes a períodos anteriores, o que foi corrigido pela a 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP através do acórdão nº 16-48.706.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e manter, neste ponto, a decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP.

Ultrapassada a questão do recurso de ofício e antes de entrar no mérito, esclareço que mesmo diante dos argumentos e também da base legal constante da decisão contida no Acórdão nº 16-48.706, a Recorrente, no recurso voluntário, limitou-se a reproduzir, “*ipsis literis*” a preliminar constantes da peça impugnatória sem apresentar nenhum argumento ou fato que fosse de encontro a decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP. Na verdade não houve qualquer insurreição contra os fundamentos da decisão supostamente recorrida ou a apresentação de motivos pelos quais deveria ser modificada; continuou separando os recursos por tributo.

Assim procedendo, a Recorrente feriu o princípio da dialeticidade, segundo o qual os recursos devem ser dialéticos e discursivos; devem expor claramente os fundamentos da pretensão à reforma. Na verdade o princípio da dialeticidade consiste no dever do recorrente de indicar **todas as razões de direito e de fato que dão base ao seu recurso**, visto ser impossível ao CARF avaliar os vícios existentes na decisão de primeiro grau, sem que o interessado apresente e comprove todas as suas razões.

Sobre o assunto, leciona Nelson Nery Júnior:

“(...) o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. O recorrente deverá declinar o porquê do pedido de reexame da decisão. (...) As razões do recurso são elemento indispensável a que o tribunal, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. A sua falta acarreta o não conhecimento. Tendo em vista que o recurso visa, precipuamente, modificar ou anular a decisão considerada injusta ou ilegal, é necessária a apresentação das razões pelas quais se aponta a ilegalidade ou injustiça da referida decisão judicial” (Nelson Nery Júnior in “Teoria geral dos

Recursos”. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 176 e 177).

Analisando o tema o Superior Tribunal de Justiça, assim decidiu “*verbis*”:

“(…) o presente recurso não tem porte para infirmar a decisão recorrida, pois restringiu-se o agravante, a reiterar *ipsis literis*, os motivos expendidos no especial; Consequentemente, o presente agravo não impugna, como seria de rigor, o fundamento da decisão recorrida, circunstância que obsta, por si só, o acolhimento da pretensão recursal” (AG nº. 479378/RJ, rel. Ministro Barros Monteiro, DJ de 14/2/2003).

“(…)Ao interpor o recurso de apelação, deve o recorrente impugnar especificamente os fundamentos da sentença, não sendo suficiente a mera remissão aos termos da petição inicial e a outros documentos constantes nos autos. *Precedentes.*” (REsp nº. 722.008/RJ, rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, j. em 22/5/2007).

Diante a ação deliberada da Recorrente em desconsiderar todos os argumentos apresentados pela 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP para refutar as alegações, principalmente em relação à preliminar, na sessão de 23/07/2013, que ao analisar a peça impugnatória apresentada, proferiu o Acórdão nº 16-48.706, meu entendimento inicial conduzia para não reconhecer do recurso voluntário.

Porém, buscando o fim maior do processo administrativo fiscal, que é a verdade material, passo a analisar a decisão de decisão de primeiro grau como se o recurso estivesse posto.

Assim, quanto à preliminar apresentada na impugnação e repetida no recurso voluntário mantendo a decisão da 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP pelos seus próprios fundamentos.

Passando ao mérito, para facilitar o entendimento vou utilizar a divisão realizada pela 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP, se não vejamos: (i) Decadência do PIS e da COFINS; (ii) Das receitas contabilizadas a menor; (iii) Do saldo credor de caixa; (iv) IRRF. Dos pagamentos a beneficiários não identificados; (v) IRRF. Dos pagamentos sem causa. Distribuição antecipada de lucros; (vi) Da glosa de despesas indedutíveis; (vii) Da Multa qualificada e (viii) Dos estornos de créditos de PIS e de COFINS.

Passo agora a tratar cada assunto separadamente:

(i) Decadência do PIS e da COFINS

A 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP analisando a imputação constante do Termo de Verificação Fiscal, (fls. 1.079/1.120) e a impugnação (fls. 1.230/1.293), expôs, em suas razões de decidir que a decadência do PIS e da COFINS não poderia ser calculada com base nos limites e parâmetros do art. 150, § 4º do CTN, e sim nos termos do artigo 173, inciso I do CTN, pelos seguintes motivos, “*verbis*”:

“14 Sobre a atuação em apreço, contudo, vislumbram-se dois motivos para contagem do prazo decadencial nos termos do artigo 173, inciso I do CTN, e não nos termos do invocado artigo 150, § 4º, do mesmo diploma: (i) não houve pagamento de contribuições nos períodos em questão e (ii) a conduta que culminou com a atuação foi caracterizada por dolo, fraude ou simulação.

15 Com efeito, analisando a DCTF relativa ao 1º semestre de 2007, verifica-se que a contribuinte não apurou quaisquer débitos de tributos (fl. 484).

16 Além disso, a conduta da contribuinte omissão de receitas não contabilizadas que culminou com o lançamento de PIS e COFINS dos períodos de janeiro a abril de 2007, meses em que a impugnante vislumbra a ocorrência da decadência, foi qualificada, segundo a fiscalização, pela ocorrência de dolo, nos termos do artigo 72 da Lei 6830, hipótese em que se aplica o artigo 173 do CTN, e não o artigo 150, § 4º.”

Observando os argumentos acima, vejo que a decisão da 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP, cujos argumentos não foram rebatidos no recurso voluntário, encontra consonância Relativamente à questão da decadência do lançamento do crédito tributário, é o seguinte o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) na sistemática de Recursos Repetitivos (art. 543-C do CPC), “*verbis*”:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. 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 incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, “Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro”, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, “Direito Tributário Brasileiro”, 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).
[...].

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008*. (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009 - destaques do original)

Desta forma e em face ao disposto no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, que determina que seus colegiados devem aplicar o mesmo entendimento adotado pelo STJ nos processos submetidos ao regime dos recursos repetitivos previstos no artigo 543-C, do CPC e das decisões do CARF sobre o tema.

Assim, comprovado que não houve pagamento de contribuições nos períodos em questão e que a conduta da Recorrente que culminou com a atuação foi caracterizada por dolo, fraude ou simulação existindo pagamento, não deve ser aplicado o artigo 150, §4º, do CTN, desta forma a decisão da 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP deve ser mantida em relação à decadência do PIS e da COFINS.

(ii) Das receitas contabilizadas a menor e Da Multa qualificada.

A 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP analisando a imputação constante do Termo de Verificação Fiscal, (fls. 1.079/1.120) e a impugnação (fls. 1.230/1.293), expôs, em suas razões de decidir o seguinte:

“21 As diferenças entre os valores das Notas Fiscais apresentadas pelo contribuinte e relacionadas nos autos, e os valores lançados no Livro de Registro de Saídas, nos meses de janeiro/2007 a abril/2007, são consideradas Omissão de Receitas e submetem-se ao lançamento dos tributos devidos.

22 No tocante a essa omissão de receitas, apurada de forma direta (não presumida), a impugnante alega que as receitas foram devidamente declaradas nas DCTF e DACON, o que, contudo, não se verificou.

23 A constatação fiscal no sentido de que a contribuinte, para a maioria das notas fiscais, lançou 10% (dez por cento) do valor nelas constantes ou, simplesmente,

retirou o primeiro número para inclusão na contabilidade, não foi contestada pela impugnante, devendo ser mantida a autuação sobre essa parcela.

24 Sobre a omissão de receitas verificada na contabilização a menor das receitas evidenciadas pelas notas fiscais de saída foi aplicada multa qualificada ao percentual de 150%, que será analisada ao final do voto.

(...)

87 A impugnante requer o cancelamento da multa qualificada (150%), que foi aplicada sobre a omissão correspondente às receitas não contabilizadas (item 1 da autuação), sustentando que o fato de a movimentação da contribuinte ter sido devidamente declarada nas DCTF e DACON do ano de 2007 demonstra que não houve intenção de impedir a ocorrência do fato gerador, restando descaracterizado o “dolo penal”.

88 Contudo, constata-se que as informações e valores declarados na DCTF e DACON corroboram a constatação de que a contribuinte teve a intenção de ocultar do fisco a ocorrência do fato gerador de tributos, mediante a prática reiterada e sistemática de registrar a menor (em percentual sempre aproximado dos 10%) as receitas constantes das notas fiscais, conforme descrito a fl. 1.086 do Termo de Verificação Fiscal:

(...)”.

Observando as razões acima e como a peça recursal apresentada pela Recorrente, que nada mais é do que uma copia da impugnação, contudo não encontrei nos autos qualquer comprovação do por que houveram diferenças entre os valores das Notas Fiscais apresentadas pela Recorrente e relacionadas nos autos, e os valores lançados no Livro de Registro de Saídas, nos meses de janeiro a abril de 2007, descritos às fls. 1.114 e 1.115 dos autos:

	Valor Total	Valor no	Diferença
COMP	Nota Fiscal	Livro Saída	Valor Tributavel
01/2007 Total	737.752,56	79.032,28	658.720,28
02/2007 Total	195.388,48	19.538,20	175.850,28
	Valor Total	Valor no	Diferença
COMP	Nota Fiscal	Livro Saída	Valor Tributavel
Total			
03/2007 Total	93.849,55	9.432,73	84.416,82
04/2007 Total	87.842,38	9.326,81	78.515,57

Observando os argumentos postos na impugnação e copiados no recurso voluntário, constata-se que a Recorrente não conseguiu comprovar a tese sua sobre as receitas contabilizadas a menor entre janeiro a abril de 2007. Isso simplesmente não aconteceu, segundo as informações e os documentos constantes dos autos. Na verdade, o lançamento de ofício restringiu-se às irregularidades praticadas pela Recorrente, em contabilizar em 4 meses 10% do valor das notas emitidas.

Não resta dúvida que a Recorrente informou a menor as suas receitas, mas não consigo ver distorção das formas jurídicas nem características de falsidade material ou ideológica, tanto é que a fiscalização, com certa facilidade, vislumbrou a conduta punível.

O Fisco, com base nas informações colhidas, junto à própria escrituração da Recorrente identificou da incorreta declaração das receitas, tanto é que a infração cometida pela Recorrente já estava delineada e delimitada antes do início da ação fiscal, ficando confirmada com as intimações procedidas.

A divergência entre as informações apresentadas na contabilidade da contribuinte e nas declarações feitas ao fisco federal não autorizam este último a qualificar como fraudulenta a conduta da autuada, desde que não restou identificado o uso de quaisquer artificios, ardis ou outros meios similares para burlá-los, o que justificaria o evidente intuito de fraude.

Aduz-se, portanto, que as irregularidades descritas nos autos por não contabilização de notas fiscais e por informações a menor à Receita Federal do Brasil não representam modalidade de infrações fraudulentas, mas um caso de declaração inexata,

Observando tudo que consta dos autos e principalmente dos relatos Termo de Verificação Fiscal, (fls. 1.079/1.120), está devidamente evidenciado que a Recorrente, ocultou do Fisco Federal o valor de R\$ 997.502,95 (novecentos e noventa e sete mil, quinhentos e dois reais e noventa e cinco centavos) em 4 meses, configurando, de forma cabal, a intenção do contribuinte de fraude da Recorrente.

Nesses 4 meses as ações da Recorrente enquadraram-se no conceito de dolo que está inserido no inciso I, do artigo 18 do Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isso significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrente. Em outras palavras, podemos dizer que os elementos componentes do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

Dessa forma, os atos praticados pela Recorrente configuram, smj, o “evidente intuito de fraude”. Até porque, ficou comprovado nos atos Restando comprovado que tais pessoas praticaram, dolosamente, atos com o objetivo de fraudar a incidência do tributo, já que da confluência de indícios é possível extrair o porte ativo da Recorrente na ocultação da ocorrência do fato imponible.

Entendo que para a aplicação da Multa Qualificada deve esta configurada, de uma maneira cristalina, a prática reiterada de ações durante todo o ano calendário (ou mais de um), que tenham como objetivo mascarar a obrigação tributária principal, quando a escrituração do sujeito passivo demonstra que este conhecia o real valor a recolher, constitui ação dolosa que implica qualificação da multa de ofício.

Isso porque, a qualificação da multa depende da existência e demonstração da conduta prevista em lei por parte do sujeito passivo, conforme determina o art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, a seguir transcrito:

“Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”.

Pela leitura do dispositivo acima, fica claro que há necessidade de existência e demonstração, pois o lançamento deve ser devidamente motivado, do evidente intuito de fraude. Essa é a posição dos arts. 71 a 73 da Lei nº. 4.502/1964, “*verbis*”:

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

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

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Assim, foi apresentado pela fiscalização os elementos que ensejaram a qualificação da multa e, demonstrar claramente a reiteração da conduta da Recorrente enquadra-se nos termos e parâmetros da Lei nº. 9.430/96, condutas ensejadoras da aplicação da multa qualificada.

Desta forma, entendo que a conduta da Recorrente aponta para o intuito consciente e deliberado de reduzir a base tributável. Este entendimento encontra amplo respaldo na jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme pode ser visto abaixo:

“MULTA QUALIFICADA Aplica-se a multa em percentual de 150% nos casos em que tipificada a situação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64. Fica evidenciada a intenção dolosa de tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte não contabiliza toda sua vultosa movimentação bancária, que abriga receitas de aplicações financeiras e ganhos em operações de cessão de crédito omitidos” (CSRF - Processo nº 13884.003382/200590 - Acórdão nº 9101001.393 – 1ª Turma Sessão de 17 de julho de 2012).

Diante de tudo que vimos acima e para que seja agravada a multa deve ser observado um dos princípios balizadores que lastreiam o processo administrativo fiscal: O Princípio da Legalidade, também denominado de legalidade objetiva. O Princípio da Legalidade determina que o processo deverá ser instaurado nos estritos ditames da lei. Ou seja, na administração privada se pode fazer tudo que a lei não proíbe. Já na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza expressamente, como forma de se atender as exigências do bem comum.

Em suma enquanto que para o particular a lei significa “pode fazer assim”, para o Administrador público significa “deve fazer assim”, a atividade administrativa é plenamente vinculada, é regrada pelos limites impostos pela própria lei.

Assim, para que seja imputada a Recorrente a multa qualificada e também a multa agravada faz-se necessário que o auto de infração comprove, com uma clareza meridiana a conduta eivada de dolo, com o objetivo de dificultar a busca da verdade material sobre a ocorrência do fato gerador e sua respectiva base de cálculo.

Diante desses fatos e comprovado que houve omissão de receitas por parte da Recorrente que não foram devidamente declaradas nas DCTF e DACON, devendo neste item ser mantida a decisão da 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP, bem como, pela comprovação que a Recorrente, deliberadamente agiu a margem da legislação visando omitir ou reduzir a base tributável de forma reiterada, meu voto é que deve ser mantida a inclusão da multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento).

(iii) Do saldo credor de caixa

A 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP analisando a imputação constante do Termo de Verificação Fiscal, (fls. 1.079/1.120) e a impugnação (fls. 1.230/1.293), expôs, em suas razões de decidir o seguinte:

“25 A fiscalização apurou na escrituração da contribuinte ocorrência de saldo credor de caixa em duas ocasiões: no período de 11/07/2007 a 30/07/2007 e no período de 17/10/2007 a 31/12/2007.

26 Em 30/07/2007, foi efetuada uma "transferência entre contas", com um lançamento a DEBITO na conta Caixa de R\$ 35.000,00 e como contrapartida um lançamento a CREDITO na conta Antecipação de Lucros, não tendo a contribuinte apresentado comprovação ou justificativa dessa transferência.

27 Da mesma forma, tendo a conta Caixa permanecido com saldo credor no período de 17/10/2007 a 31/12/2007, a contribuinte efetuou, em 31/12/2007, lançamento a DEBITO na conta Caixa de R\$ 75.000,00 e como contrapartida um CREDITO na conta Antecipação de Lucros, e também não houve manifestação por parte do contribuinte.

28 A tributação sobre omissão de receitas deu-se pelo maior saldo credor apurado em cada período, que foi de R\$ 20.110,21 no mês de 07/2007 e de R\$ 56.797,55 em 12/2007.

29 A seu turno, a impugnante afirma, sinteticamente, que “Não houve saldo credor de caixa, devendo ser revisto lançamento, com base nos dados contábeis apresentados pela própria autuação.” (sic).

30 Cabe ressaltar, nesse ponto, que a defesa não contesta a presunção de omissão de receitas, mas refuta especificamente a ocorrência do fato presuntivo dessa presunção, que é o saldo credor de caixa, conforme estabelece o artigo 228 do RIR/94, in verbis:(...)”

Esse ponto é uma questão puramente matemática: Houve ou não saldo credor de caixa? A resposta é sim.

Essa minha conclusão decorre da análise dos argumentos e documentos constantes dos autos e pela ausência de comprovação de qualquer aporte efetuado por um dos seus sócios que justificasse o saldo credor de caixa. Essa situação já foi decidido anteriormente por este colegiado, conforme pode ser visto abaixo:

“SUPRIMENTO DE CAIXA – OMISSÃO DE RECEITA CONFIGURADA – Fica caracterizada a omissão de receita quando o numerário aportado pelo sócio à empresa não tem comprovação de origem e efetividade”. (acórdão do 1º CC nº 103-21.824)

“IRPJ - SUPRIMENTOS DE CAIXA - COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E EFETIVIDADE DA ENTREGA DO NUMERÁRIO PELO SÓCIO SUPRIDOR - A obrigação de comprovar o suprimento de caixa, quanto à origem dos recursos e a efetividade da entrega, é encargo que a lei atribui à pessoa jurídica suprida. Tem-se como comprovado quando exibidos os seguintes documentos: extrato bancário dos supridores com coincidência de datas e valores, declaração do banco depositário da origem do valor depósito, e, por último, quando o valor for depositado e creditado em conta bancária da empresa suprida e compensados ou descontados conforme assentamentos nos extratos emitidos pelos bancos do supridor”. (Acórdão do 1º CC nº 105-13383)

“IRPJ-PIS-COFINS-CSLL - OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE CAIXA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. O suprimento de caixa efetuado por membros do quadro societário e administrativo da empresa autorizam a presunção legal do art. 282 do RIR/99, cabendo o ônus da prova quanto à origem dos recursos ao sujeito passivo da obrigação tributária”. (Acórdão do 1º CC nº 101-96460)

Não tenho dúvida que a Recorrente, por conta da inversão do ônus da prova, deveria ter apresentado toda documentação hábil para comprovar a materialidade do saldo credor de caixa; mas não o fez. Essa comprovação se faz necessária porque o saldo credor de caixa apurado, sem qualquer documento que comprove a sua origem, configura um ilícito tributário, que foi imputado corretamente pela fiscalização.

Essa presunção de ilegalidade, que leva a considerar o saldo credor de caixa como uma omissão de receitas já foi analisada anteriormente por este colegiado tendo a seguinte ementa:

“OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. Subsiste a presunção de omissão de receitas se a contribuinte não logra desconstituir o saldo credor apurado a partir de sua escrituração” (acórdão nº. 1101001.034, 1ª TO da 1ª Câmara CARF)

Assim, pela falta de comprovação da materialidade do saldo credor de caixa, a decisão da 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP deve ser mantida integralmente neste ponto.

(iv) IRRF. Dos pagamentos a beneficiários não identificados

A 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP analisando a imputação constante do Termo de Verificação Fiscal, (fls. 1.079/1.120) e a impugnação (fls. 1.230/1.293), expôs, em suas razões de decidir o seguinte:

“37 A contribuinte, no curso da fiscalização, foi instada a apresentar documentação referente aos lançamentos efetuados nas contas “3.21.1.3.03.0002 - Antecipação a Fornecedor”; “3.31.1.3.03.0003 - Antecipação de Comissão TLK”; “3.4.1.1.3.03.0004 – Antecipação Delta”; “3.51.1.3.03.0006 – Antecipação de Folha Pagto”. Com relação a essa última conta (“antecipação de folha de pagto”), a contribuinte foi especificamente intimada a identificar os seus beneficiários.

38 Primeiramente, a impugnante sustenta a inaplicabilidade do artigo 61 da Lei 8.981/91, que prevê a incidência do IRF sobre pagamento efetuado a beneficiário não identificado ou sem comprovação da causa, tendo em vista que os lançamentos contábeis em que se fundou a autuação não foram escriturados como “pagamentos”, e sim como “antecipações”.

39 Além disso, sustenta que o dispositivo não possibilita presunção fiscal com base apenas em cheques compensados e na constatação de que referidas contas de antecipação foram encerradas com saldo devedor.

40 Sobre essas alegações, cumpre esclarecer que a hipótese do artigo 61 da Lei 8.981/91 não configura presunção. A verificação da saída de recursos sem prova de

seu beneficiário ou de sua causa não é fato presuntivo e sim o próprio fato que determina a incidência do IRPJ na fonte.

41 Outrossim, não tem razão a defesa ao afirmar que a autuação se fundou simplesmente em lançamentos contábeis distintos de “pagamentos”. Basta reler o Termo de Verificação Fiscal para observar que, em contrapartida aos lançamentos a débitos nas contas de antecipação, a contribuinte efetuou lançamentos a crédito em contas bancárias, com histórico “Pagamento de Cheque” e “Ordem de Pagamento”

(...)

44 Nenhum suporte probatório foi apresentado com relação às ditas antecipações, seja em resposta à fiscalização, seja na oportunidade da impugnação. A defesa nem tampouco identificou os beneficiários dos pagamentos efetuados na conta “1.1.3.03.0006 – Antecipação Folha de Pagto”.

45 Cabe lembrar que o ônus da prova dos lançamentos analisados recai sobre a interessada, sendo injustificável a irresignação da impugnante com o fato de a autoridade fazendária não ter realizado uma só entrevista com seus empregados, a fim de verificar a razão da antecipação, ou se o serviço que a motivara já havia sido prestado.

46 Além de não ter a impugnante apresentado comprovação documental que justificasse as antecipações lançadas a crédito de suas contas bancárias, a fiscalização apontou aspectos que corroboravam a conclusão de que os lançamentos contábeis analisados se prestaram a acobertar saída de recursos à margem da tributação devida:

(...)

47 Com relação ao fato de que as contas de antecipação foram encerradas no exercício com saldo devedor, a autoridade fiscal consignou em seu termo essa constatação porque a mesma, por não ser usual (antecipações são naturalmente provisórias), reforça a sua conclusão no sentido de que os lançamentos verificados teriam servido apenas para justificar a saída de recursos da empresa. Poderia a contribuinte ter justificado, mas não o fez, por meio de documentação hábil e idônea, a manutenção de tais contas de antecipação com saldo devedor no encerramento do exercício, de modo a legitimar, não as antecipações, mas os pagamentos efetuados em contrapartida a essas antecipações.

48 Apesar de alegar que a conta antecipação de salários estaria com saldo devedor porque observado o regime de competência, vez que os salários adiantados seriam referentes a períodos posteriores ao encerramento do exercício, para o qual os empregados ainda não teriam prestado o serviço correspondente, a impugnante não trouxe aos autos qualquer documento comprobatório dessa alegação, nem sequer logrou identificar os beneficiários dessas antecipações, tal como fora intimado no curso da fiscalização.

49 Dessa forma, à falta de demonstração em contrário, os valores pagos a título de Antecipações (Fornecedor, Comissão TLK, Delta e Folha de Pagto) caracterizam PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS e se sujeitam à tributação exclusiva na fonte com a base de cálculo reajustada..”

Observando tudo que foi dito e pelo que consta dos autos, vejo coerência na decisão da 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP. A minha conclusão decorre da análise dos argumentos e documentos constantes dos autos e pela ausência de comprovação dos pagamentos a beneficiários não identificados. O mesmo acontece em relação ao item seguinte que trata da distribuição antecipada de lucros.

Não tenho dúvida que a Recorrente, por conta da inversão do ônus da prova, deveria ter apresentado toda documentação hábil para comprovar os beneficiários dos pagamentos e que justificasse o pagamento de R\$ 2.595.198,23 ao sócio Marcio Calfa Antonio.

Exatamente como aconteceu com o saldo credor de caixa apurado, sem qualquer documento que comprove a sua origem, para esses casos também foca configura um ilícito tributário, que foi imputado corretamente pela fiscalização. Assim, a decisão da 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP deve ser mantida integralmente nestes dois pontos.

(vi) Da glosa de despesas indedutíveis

A 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP analisando a imputação constante do Termo de Verificação Fiscal, (fls. 1.079/1.120) e a impugnação (fls. 1.230/1.293), manteve a da glosa de despesas que foram consideradas indedutíveis.

Entendo assistir razão a decisão “*a quo*”, tendo em vista que A questão dos autos trata da análise tributária sobre a possibilidade ou não da dedutibilidade na base de cálculo do IRPJ e da CSLL das despesas de despesas com embarcação (guarda, seguro e combustíveis) lançadas nas contas Despesas Gerais, Manutenção de Veículos, Combustíveis e Lubrificantes, Serviços Prestados por Pessoa Jurídica e Seguros Gerais.

O critério jurídico da exação repousa sobre a alegada indedutibilidade das despesas com embarcação por não serem consideradas como despesas necessárias para a atividade da Recorrente.

Tenho que me filiar à decisão do auditor fiscal e a da 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP, pois segundo determina o artigo 299 do RIR/99 é inadmissível a dedutibilidade das despesas com embarcação, quer porque ditas despesas não se relacionariam diretamente com a atividade da Recorrente.

Por conta dessa posição, entendo que a “*quaestio juris*” é bastante singela e de simples desfecho, tendo em vista que cabe a essa Turma identificar se as despesas com embarcação objeto de glosa pela fiscalização são ou não são dedutíveis na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Isto é, se as referidas despesas com embarcação atendem ou não aos pressupostos e parâmetros legais fixados em lei de molde a justificar sua dedução da base de cálculo de tributos e contribuições federais.

Para o deslinde da questão no âmbito do PAF, tenho por função de ofício ter em conta, de um lado, os pressupostos legais fixados em lei e àqueles insertos no RIR/99, que disciplinam a matéria e, de outro, o exame das circunstâncias fáticas do caso concreto.

E, vejo que se faz necessário registrar que a autoridade lançadora não impugnou a natureza das despesas, tendo-as glosado apenas por entender que não foi comprovada a efetiva prestação dos serviços.

Diante disso, por ocasião do exame das despesas com embarcação, devidamente escrituradas e apoiadas em documentação hábil, e mais, tendo sido devidamente comprovada a efetividade dos pagamentos as empresas beneficiadas, como é o caso dos presentes autos, coube à fiscalização a prova de que referidos dispêndios não seriam dedutíveis, seja pelo fato da usualidade ou necessidade à manutenção da fonte produtora, seja pela idoneidade dos documentos.

Até porque, com o advento da Lei nº 8.981/95, houve uma restrição drástica das chamadas “despesas dedutíveis”; por conta desta restrição, e tomando por base a natureza positiva do direito brasileiro, principalmente o direito tributário, caso a legislação tributária não preveja como despesa operacional as despesas com embarcação como despesas passíveis de dedução, cabe a esse julgador analisar se as mesmas mantêm a natureza jurídica de despesas operacionais.

As despesas operacionais dedutíveis sempre foram, segundo o regime da legislação pátria, aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas. No mesmo sentido, o Parecer Normativo CST nº 32/81 já definia como despesa necessária aquele gasto essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades que estejam vinculadas às fontes produtoras do rendimento, conceito que vige até os dias de hoje.

Nesse sentido, aliás, posiciona-se a unanimidade da jurisprudência administrativa, entendendo, sem qualquer divergência, que “*Somente são admissíveis como dedutíveis despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora*” (1º Conselho de Contribuinte/ 4ª Câmara/ ACÓRDÃO 104-23.393 em 07/08/2008).

É, portanto, mediante o exame aprofundado de cada caso concreto, que se alcançará a solução verdadeiramente justa para cada hipótese, ainda que um exame perfunctório possa indicar solução diversa. Apenas a título de exemplo, colaciono dois acórdãos paradigmáticos, cujas ementas dispõem:

“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – DESPESA DEDUTÍVEL – GRATIFICAÇÃO A FUNCIONÁRIOS – COMPRA DE CHESTER EM ÉPOCA DE NATAL E PÁSCOA – Considera-se dedutível a despesa de compra de chester para

a gratificação a funcionários em épocas festivas. Recurso parcialmente provido.” (processo nº 10925.000385/97-61, Recurso nº 118.551, Acórdão nº 108-05567, 8ª Câmara do Antigo 1º Conselho de Contribuintes, Relator Conselheiro José Henrique Longo, julgamento em 23.02.1999).

“(…) *DESPESAS COM PASSAGEM DE CRUZEIRO MARÍTIMO, DEBITADO À CONTA DE VIAGENS E REPRESENTAÇÕES – Convenção Nacional de Revendedores Volkswagen realizada em cruzeiro marítimo. Objetivo comercial não desnaturado pelo requinte e luxo do navio utilizado no cruzeiro. Usualidade, normalidade e necessidade evidentes. Glosa afastada (…)*.” (Processo nº 10845.004542/98-88, Recurso nº 138.139, Acórdão nº 105.14862, 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Relator Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt, julgamento em 01.12.2004).

A individualidade de cada pessoa jurídica enquanto sujeito passivo do IRPJ da CSLL, ou o princípio da entidade em nada afetam este raciocínio, na medida em que o que se impõe verificar, para fins tributários, é a “necessidade da despesa” não para o grupo econômico integralmente considerado, mas para a própria empresa que singularmente nela incorreu, ou seja, para a empresa que arcou com o ônus efetivo do pagamento.

Trata-se, como se sabe, de uma relação de pertinência. Ou a Recorrente incorreu em liberalidade e arcou com despesa estranha ao seu ramo de atividade ou, ao contrário, a despesa é necessária porque guarda relação direta com a atividade e a produção da sua fonte de riqueza.

Ricardo Mariz de Oliveira, em magistral lição, ensina que: “*na abordagem do art. 47 [da Lei nº 9.506/64] deve-se sempre ter em mente que originalmente todas as despesas relacionadas às atividades da empresa ou à manutenção de sua fonte produtora têm vocação para serem deduzidas da base de cálculo do IRPJ, somente se cuidando de acrescentar a ela as despesas para as quais algum dispositivo legal imponha uma exceção à regra de dedutibilidade das despesas, admitindo-se nestas todas as que concorram para a atividade empresarial e para a produção do lucro a ser tributado, e isto se deve aferir objetivamente, e não por critérios de julgamento pessoal.*” (in “Fundamentos do Imposto de Renda”, São Paulo, Quartier Latin, 2008. p.691).

Mas, entendo que tal afirmação não se aplica ao caso concreto, a afirmação genérica contida na ementa da decisão impugnada de que seria “*Cabível a glosa de despesas assumidas por outra pessoa jurídica*”, visto que, ela nem sempre é verdadeira, principalmente se olharmos para as despesas com embarcação.

A Receita Federal do Brasil considera como despesas operacionais as não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. O fundamento inclusive da fiscalização que levou à glosa da despesa está no conceito de que “*as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de*

transações, operações ou atividades da empresa, entendendo-se como necessárias as pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa” (RIR/1999, art. 299 e seus §§ e PN CST no 32, de 1981).

Ao se depararmos com o disposto no artigo 299 do RIR/99 e também no artigo 13 da Lei nº 9.249/95, fica patente a definição de despesas operacionais para fins de apuração do lucro real, considerando-as como necessárias e passíveis de dedução as pagas ou incorridas na realização de transações ou operações praticadas em razão da atividade da empresa, utilizando-se critérios bem restritivos:

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

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

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

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

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III – de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI – das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII – das despesas com brindes.

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I – as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II – as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

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, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União”.

Da análise das despesas com embarcação, constata-se que os trabalhos da fiscalização resumiram-se tão-somente na glosa de despesas que existiram, mas que não podem ser utilizadas para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido, cabe destacar a lição que se extrai do Acórdão nº. 107-06.869, proferido pela 7ª Câmara do Antigo 1º Conselho de Contribuintes, que teve como relator o Conselheiro Neycir de Almeida:

“GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS ESCRITURADOS INDEDUTIBILIDADE X REDUÇÃO INDEVIDA DE LUCRO

Observa-se uma certa confusão entre despesas/custos dedutíveis ou indedutíveis, e despesas ou custos que reduzem, indevidamente, o lucro líquido do exercício.

Objetiva este trabalho lançar luzes e abrir um amplo debate acerca de importante e sempre presente tema de auditoria fiscal.

I – DA INDEDUTIBILIDADE DOS GASTOS

Os gastos dedutíveis ou indedutíveis necessitam de uma premissa básica para que se configurem: que os bens e serviços tenham sido contraprestados. Portanto quando se aborda a tipificação - dedutibilidade ou indedutibilidade -, não se está sequer colocando em dúvida a entrada de mercadorias ou a efetiva prestação de serviços. Esta é variável exógena, vale dizer, fora de quaisquer apreciações. Resulta, pois, que a análise ou auditoria deve-se voltar para outros quatro aspectos basilares:

01 – se os documentos que embasam a operação, em sendo hábeis, inábeis ou idôneos, expressam, com minudência, os bens ou serviços adquiridos; se, frente a serviços técnicos, são aqueles documentos acompanhados de contratos e relatórios profissionais exaustivos e conclusivos, inclusive nominando os profissionais, suas qualificações e forma de vínculos destes com a empresa prestadora de serviços;

02 – se os bens e serviços - objeto das aquisições, em sendo necessários, normais ou usuais, guardam, por isso mesmo, correlação com a fonte produtora dos rendimentos;

03 – se os gastos estão conformados aos limites qualitativos e quantitativos determinados pela legislação do imposto sobre a renda/PJ., a exemplo das multas indedutíveis, e os limites individual, colegial etc. das gratificações; e

04 – se houve a correta escrituração (máxime no LALUR) das respectivas despesas e dos reais montantes dos gastos indedutíveis consagrados na literatura fiscal.

Portanto esses são os únicos requisitos, ou postulados básicos exigíveis para se apreciar a pertinência ou não da dedutibilidade de uma despesa ou custo no âmbito da legislação do Imposto sobre a Renda.

Impugnada a operação por ofensa a um dos quatros itens antes elencados, há de se adicionar o seu montante ao lucro real, mantendo-se, entretanto, o resultado contábil de forma incólume.

Primeira vertente: se os documentos que lastreiam as operações são inábeis ou inidôneos, não há que se impugnar, num primeiro momento, a dedutibilidade dos valores que neles se encerram. Vale dizer: a impertinência documental ou a falsidade material há de se curvar à preexistente contraprestação dos bens e serviços, notadamente após a sua ratificação pela edição da Lei n.º 9.430/96, art. 82 e parágrafo único.

Art.82 – Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único: O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização de serviços.

Apenas à guisa de se evitar quaisquer desencontros quanto ao entendimento da matéria aqui versada, entende-se por documento hábil, para os fins em debate, aquele que, revestido de autenticidade e forma legalmente própria, não confere à operação certeza jurídica. É o caso, por exemplo, de tickets de caixa registradora, nota fiscal da série "D", contratos genéricos de prestação de serviços e, principalmente, sem que haja descrição razoável dos bens adquiridos, ou com descrição meramente abrangente – não-pontual etc. Inábil, os que não reúnem os requisitos formais determinados pela lei estadual regente do ICMS, pela lei municipal (ISS), ou pela legislação do IPI, a exemplo dos recibos ou dos denominados "orçamentos". Já o documento inidôneo ou apócrifo é timbrado pela falsidade material. Consigna-se que a simples constatação da falsidade material não retira da operação o caráter da dedutibilidade para fins do IR., reitera-se.

Em face do que aqui fora assentado, a única matéria tributária factível, nessa fase, será a do IRPJ, mormente porque, no regime de competência, ao contrário do que assinala o artigo já coligido da Lei n.º 9.430/96, a prova do pagamento da obrigação é despicienda. Esclareça-se, também, que a C.S.S.L. não é devida, tendo em vista que não há disposição legal para se exigir tal prestação quando se está diante de indedutibilidade de despesa na ótica do IRPJ. A indedutibilidade atinge tão-somente o lucro real – não o lucro líquido, que subsiste incólume.

Infere-se, pois, a teor do segundo pilar de sustentação das hipóteses elencadas, que a exigência do IRPJ (por indedutibilidade) pode advir da confirmação da inabilidade do documento quanto a ausência de expressão completa do seu conteúdo ou da operação de compra de entes ingressados - frise-se -, que não se compadecem – tanto pelo seu valor quanto pela sua natureza -, aos objetivos sociais da contribuinte. Nunca em função estrita da inidoneidade ou inabilidade documental – da sua ilegalidade material.

A multa aplicável de ofício será sempre de 75%.

Um dos exemplos limites de despesa dedutível e que robustamente sintetiza o que tudo mais fora descrito é quando o Fisco prova que o fornecedor de fato, em sendo uma pessoa física, utiliza-se de nota fiscal de pessoa jurídica inativa, inapta, encerrada, ou até mesmo de sociedade inexistente. Uma outra modalidade na mesma direção e que deve merecer o mesmo tratamento ocorre quando uma pessoa jurídica se utiliza, pelas mais variadas razões, de nota fiscal de outra empresa com atividade congênere ou não para lastrear a venda efetiva de seus produtos ou de prestação de seus serviços (contrafação). Ou, numa outra hipótese materialmente falsa ao se constatar que o veículo probante fora impresso na clandestinidade, sem autorização do órgão competente.

Aqui, mais uma vez se impõe o seguinte exercício: como houve a necessária contraprestação (por ser um imperativo), nada há que se tributar na empresa adquirente, ratificando-se, dessarte, a veracidade da operação.

Dessa forma sempre restará incompatível ou insubsistente a capitulação da infração ao abrigo do art. 242 do RIR/94 (art. 299 do RIR/99), quando calcada meramente na constatação de documentos pervertidos e com multa majorada de 150%.

Contrário senso, a existência de documentos com grande carga de ilegalidade poderá exibir indícios voltados para outros ilícitos, a exemplo daqueles que reduzem indevidamente o lucro líquido do exercício e, com toda a certeza, aqueles caracterizados pela omissão de receita havida na empresa ou pessoa física emitente dos documentos impertinentes.

Sintetizando:

- a) - O aspecto formal do documentário é desprezível;*
- b) - a necessidade, a usualidade e normalidade devem estar presentes, cumulativamente, nas operações;*
- c) - os documentos fiscais devem explicitar, com clareza e extensão, os bens e serviços prestados;*

d) - os serviços profissionais (de advogados, economistas, de engenharia etc.) devem ser acompanhados de relatórios técnicos, com indicação da qualificação profissional dos envolvidos na prestação de serviços;

e) - a exigência recairá tão-somente no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), não atingindo a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.), por falta de permissivo legal;

f) - no regime de competência a prova do pagamento é desnecessária; e

g) - a multa de ofício aplicável será sempre de 75% (setenta e cinco por cento).

II - DA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO

Se o Fisco ultrapassar aquela primeira fase, ou fazê-la por depender de outra para caracterizar a fraude presumível, poderá perseguir um desiderato a mais: se o bem ou o serviço sob discussão ingressou ou fora prestado, respectivamente no estabelecimento e ao seu demandador. Nesse ponto importa classificar-se o veículo probante ou documental quanto a sua aptidão ou autenticidade, meramente para se apontar a quem é destinado o ônus da prova. Se restar provada a co-participação do adquirente na implementação da fraude, até mesmo por um conjunto numeroso de indícios diligentemente havidos (reunir elementos indiciários de tal monta, de forma que a empresa não consiga sequer justificar, na mais tênue possibilidade, como indenos ao tributo as operações), o ônus probante estará a cargo da empresa sob auditoria.

Dispensável, entretanto, a comprovação da liquidação da presumível dívida, tendo em vista que até essa fase o regime que consagra tais dispêndios - para efeitos tributários -, é o de competência (despesa/custo incorrido). Na hipótese de bens contabilizáveis no ativo circulante (estoque) da empresa, o demonstrativo deverá exibir, com todas as luzes, a internação dos entes adquiridos nesta conta. Se se tratar de prestação de serviços ou de despesas (diretamente levadas a débito da conta de resultados do exercício), aí a prova do adimplemento da obrigação extrapola não-só os objetivos tributários, como se transforma em robusto aspecto adicional para se aferir a autenticidade do evento.

Como já se expôs, se o documento for hábil, ou o conjunto de indícios for frágil, recairá sobre o Fisco o ônus de provar a aludida contraprestação impugnada; se o documento estiver tingido pela inidoneidade, com prova ou veementes indícios de participação dolosa do adquirente, ainda que os elementos probantes tenham aparência verossímil, tal ônus se quedará curvo à competência estrita daquele que lhe deu causa. Infere-se que, no caso de documento inábil, a prova será da indelegável competência da auditada.

Não-demonstrada a contraprestação, estar-se-á diante de requisição fiscal - não causada pela ineditabilidade dos gastos -, mas por redução indevida e escusa do lucro líquido do período.

Infirmada ou desnudada a operação, a exigência recairá não só sobre o tributo IRPJ subtraído, com arrimo no art. 24, §1º da Lei n.º 9.249/95, consubstanciado na IN/SRF n.º 11/96, art. 3.º, c/c o art. 63, como também sobre a Contribuição Social sobre o Lucro - ambos penalizáveis com multa majorada de 150% (cento e cinquenta por cento). Nessa fase todos os documentos, bem assim as operações

~~restarão caracterizados como inidôneos - materiais e ideológicos.~~

Uma segunda vertente plausível de ocorrência exige que a contraprestação esteja escriturada no montante exato contratado, pois, se menor, estar-se-á em correspondência com outro ilícito concorrente ou supletivo denominado de despesas ou custos não-escriturados, passível de exigência do Imposto sobre a Renda com fulcro em omissão de receita (RIR/99, art. 281); se houver a prova do efetivo dispêndio, também com incidência da tributação na fonte, conforme art. 44 da Lei n.º 8.541/92 ou Pagamento a Beneficiário Não-Identificado.

O próximo passo, compulsório, impõe ao Fisco, após uma oportuna e saudável intimação ao contribuinte (objetivando-se um ente a mais de confronto), o levantamento do dispêndio havido (registrado ou não), e as respectivas datas ocorrentes dos respectivos potenciais desembolsos. Tal iniciativa, quando escriturados os já citados gastos, deve ser do Fisco, tendo em vista que o fato gerador da obrigação reflexa (I.R.R.F.) ocorre na data do efetivo cumprimento ou da efetiva liquidação/desembolso da pseudo obrigação. A inexatidão quanto às datas e valores disponíveis nos assentamentos contábeis da contribuinte terá o condão de macular, por inválido, o respectivo lançamento fiscal. Ademais, na outra ponta, não é de todo descartável que haja inadimplência (ou não-desembolso) – fato que confluirá para nenhuma imposição tributária a título de I.R.R.F. (até o advento da Lei n.º 9.249/95) ou de Pagamento a Beneficiário Não-Identificado, com âncora no art. 61 e §§ da Lei n.º 8.981/95 (RIR/99, art. 674).

Sintetizando:

- a) -O aspecto formal é fator importantíssimo para se caracterizar o ônus probante, ou deflagrar uma investigação mais direcionada objetivando reunir mais elementos, ainda que indiciários, para inversão do respectivo ônus;*
- b) - a prova do pagamento ou da liquidação do débito é da competência do Fisco; se ocorrente, impõe-se a exigência do I.R.R.F., com supedâneo no art. 44 da Lei n.º 8.541/92, até o ano-calendário de 1994; e a teor de Pagamentos a Beneficiários Não-Identificados, com reajustamento do respectivo rendimento, a partir do ano-calendário de 1995;*
- c) - a exigência recairá no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), atingindo, similarmemente, a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.); e*
- d) - a multa de ofício aplicável sempre será majorada, com alíquota de 150%”.*

Deve ser consignado que consta nos presentes autos a correta contabilização de cada uma das notas fiscais, bem como a descrição dos serviços prestados, a data da emissão, os períodos correspondentes, o valor bruto dos serviços, o valor do IRFONTE e a forma de pagamento, sendo que a fiscalização não conseguiu infirmar a veracidade das mesmas.

No caso, deveria a fiscalização investigar as empresas prestadoras dos serviços, com o intuito de constatar se efetivamente, houve a prestação dos serviços em questão, se possuíam funcionários capacitados para tanto dentre outros indícios.

Diante do exposto, observando tudo que consta nos autos e pela natureza das despesas com embarcação, voto no sentido de negar provimento ao Recurso para manter, integralmente, a glosa efetivada pela fiscalização e ratificadas pelo Acórdão nº 16-48.706.

(viii) Dos estornos de créditos do PIS e da COFINS

A 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP analisando a imputação constante do Termo de Verificação Fiscal, (fls. 1.079/1.120) e a impugnação (fls. 1.230/1.293), expôs, em suas razões de decidir o seguinte:

“80 No tocante às bases tributáveis do PIS e da COFINS recalculadas pela fiscalização, a impugnante discorre longamente sobre tributação monofásica e legislação aplicável, segundo a qual não remanesce atualmente qualquer vedação ao benefício de utilização de créditos de PIS e de COFINS na revenda de bens sujeitos à alíquota zero, conforme conversão da MP 413/03 na Lei 11.727/08.

81 Com relação à matéria documental em que se fundou a autuação, a impugnante alega que o Livro Comercial de Registro de Saídas não seria parâmetro para se apurar contribuições sociais, e sim a planilha de apuração do PIS e da COFINS, com a qual estariam condizentes os valores pagos pela contribuinte.

82 Cumpre observar que a fiscalização relatou detalhadamente os critérios utilizados para o recálculo dos valores informados pela contribuinte na “Planilha Demonstrativa de Apuração do PIS e da COFINS”, a fls. 1.112 e seguintes:

(...)

83 A invocação da possibilidade legal de utilização de créditos de PIS e de COFINS na revenda de produtos sujeitos a alíquota zero, entretanto, mostra-se impertinente ao caso concreto, visto que, ao que conta dos autos, a autoridade fiscal não afastou a utilização de créditos de PIS e de COFINS por esse motivo (de parte dos produtos vendidos estarem sujeitos à alíquota zero).

84 Muito pelo contrário, constata-se que o recálculo efetuado pela fiscalização, em relação ao valor descontado das receitas tributáveis a título de “Venda de produtos Isentos de Pis/Cofins”, foi mais benéfico à contribuinte do que a planilha por ela apresentada no curso da fiscalização.

85 Conforme item “e” do trecho acima extraído do Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte não havia excluído qualquer valor da receita bruta a título de produtos isentos, nos meses de agosto, setembro e novembro de 2007, mas a fiscalização conferiu à contribuinte o direito a essas exclusões porque as mesmas constaram da planilha “Relatório Detalhado de Entradas e Saídas por percentuais de Pis e Cofins de jan/2007 a dez/2007” entregue pelo contribuinte em 09/03/2012.

86 Quanto aos demais itens recalculados pela fiscalização, a impugnante não apresentou alegações de direito e nem tampouco documentação hábil a demonstrar eventual incorreção dos critérios aplicados pela autuante, cujos cálculos, assim, não merecem reparos”.

Observando tudo que foi dito e pelo que consta dos autos, vejo coerência na decisão da 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP. A minha conclusão decorre da análise dos argumentos e documentos constantes dos autos e pela ausência de comprovação da ilegalidade dos estornos de créditos do PIS e da COFINS.

Não tenho dúvida que a Recorrente, por conta da inversão do ônus da prova, deveria ter apresentado toda documentação hábil para comprovar ilegalidade dos estornos de créditos do PIS e da COFINS. E não o fez!

Assim, o argumento de ilegalidade dos estornos de créditos do PIS e da COFINS, sem qualquer documento que comprove a sua tese não pode ser acatado. Desta forma, a decisão da 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP deve ser mantida integralmente neste ponto.

Verifica-se que grande parte da impugnação e do recurso voluntário ficaram prejudicados com a ausência deliberada de informações durante todo o processo administrativo, fato que evidentemente acabou voltando-se contra a própria Recorrente. Aqui temos que identificar se a conduta da Recorrente (ou a ausência dela).

Dessa forma, tudo o que for apurado pela Fiscalização na fase instrutória do processo administrativo representa, em princípio, prova legítima, que deveria ter sido contestada e comprovada pela Recorrente.

E, como a Recorrente não apresenta explicações e documentos para justificar as suas alegações e muitas vezes silenciando sobre os argumentos do Termo de Verificação Fiscal, (fls. 1.079/1.120). Desta forma, pela ausência de documentos que possam suportar os argumentos trazidos em sede de impugnação, não vejo como reparar a decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP.

Entendo que a Recorrente não observou que um dos princípios que lastreiam o processo administrativo fiscal é o Princípio da Legalidade, também denominado de legalidade objetiva. Tal princípio determina que o processo deverá ser instaurado nos estritos ditames da lei. Ou seja, na administração privada se pode fazer tudo que a lei não proíbe; já na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza expressamente, como forma de se atender as exigências do bem comum. Em suma enquanto que para o particular a lei significa “pode fazer assim”, para o Administrador público significa “deve fazer assim”, a atividade administrativa é plenamente vinculada, é regrada pelos limites impostos pela própria lei.

E, foi com base nesse princípio que a autoridade fiscal solicitou a Recorrente que comprovasse a origem dos recursos depositados em sua conta corrente e que não tinham sido levados a tributação.

Veja que poderia a Recorrente juntar suas alegações antes do julgamento da DRJ ou deste Conselho, tendo em vista que a prova no processo Administrativo Fiscal é de fundamental importância e deveria ser criteriosamente produzida pela Recorrente. Isso porque é através da prova o julgador administrativo forma sua convicção.

Diante deste fato se poderia perguntar: “Qual o momento para a apresentação das provas no PAF?”. A resposta encontra-se inserta nos Artigos 3º e 38 da Lei 9.784/99, a seguir transcrito:

“Art. 3º. O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

(...)

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente; (...)”

“Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo”

E, caso tenha alguma dúvida o Art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, assim determina:

“Art. 16 (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)”

Diante da legislação acima, é importante acentuar que a responsabilidade pela comprovação da verdade material caberia a Recorrente; e, para isso deveria buscar na legislação de regência o substrato legal para juntar as provas que entendesse como necessárias a defesa das condutas realizadas; e, isso não o fez!

Já no que se refere à alegada inconstitucionalidade levantada pela Recorrente, aplica-se a Súmula Carf nº 2, assim redigida:

“Súmula Carf nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Quanto aos lançamentos relativos a o PIS, COFINS e a CSLL, cumpre que se dê aqui, o mesmo tratamento dado ao lançamento principal referente ao IRPJ. É que em face da decorrência daquele em relação a estes, e da inexistência de alegações especificamente dirigidas contra estas exações, tal tratamento se impõe.

Processo nº 19515.720995/2012-07
Acórdão n.º **1401-001.324**

S1-C4T1
Fl. 1.638

Assim, diante do exposto, observando tudo que consta nos autos, entendo que a 5ª Turma da DRJ/São Paulo1-SP deve ser mantida integralmente, exceto pela questão da qualificação da multa; desta forma voto no sentido de não conhecer a preliminar de decadência e dar provimento parcial ao Recurso para manter a imposição tributária e a multa qualificada de 150%.

Sérgio Luiz Bezerra Presta
Relator
(assinado digitalmente)