



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

Processo n° 19515.723158/2013-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.625 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de maio de 2016
Matéria IRPJ.CSLL.PIS.COFINS
Recorrente Fusão Soluções para Medicina Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

GLOSA DE DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. MATERIALIDADE E EFETIVIDADE. FORNECEDOR NÃO-IDÔNEO. No caso de o fornecedor ser considerado inidôneo, deve o adquirente de boa-fé demonstrar, mediante prova hábil a ocorrência das operações. A simples contabilização das despesas, na forma prescrita pelo direito, não é suficiente para comprovar que efetivamente ocorreram.

OMISSÃO DE RECEITA. SUPRIMENTO DE CAIXA PELOS SÓCIOS. EMPRESTIMO SEM SUFICIENTE COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. ÔNUS DA PROVA DO SUJEITO PASSIVO. A mera contabilização de empréstimos não constitui prova suficiente da origem imediata dos recursos apta a afastar a presunção de omissão de receita em razão de suprimento de caixa. Para tanto é necessário demonstrar o fluxo financeiro ou outro meio de prova que dê sustentação aos dados contábeis.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE TIPICIDADE. DOLO NÃO DEMONSTRADO. A dedução de despesas não comprovadas, bem como a contabilização de empréstimos de sócios sem prova da origem de recursos não são suficientes para caracterizar conduta dolosa capaz de qualificar a multa no percentual de 150% nos termos do art. 71, II, da Lei nº 4.502/64. O dolo não pode ser presumido, deve ser provado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, para desqualificar a penalidade aplicada, reduzindo-a para o percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Marcos de Aguiar Villas Boas e Fernando Luiz Gomes de Mattos; e II) Por unanimidade de votos, NEGARAM provimento em relação às demais matérias.

(assinado digitalmente)

Antônio Bezerra Neto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Aurora Tomazini de Carvalho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (presidente da turma), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregório, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Marcos de Aguiar Villas-Bôas

Relatório

Trata-se de processo administrativo originado com a lavratura de quatro autos de infração (fls. 210/254) para a constituição de créditos tributários relativos a Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição ao PIS/Pasep e COFINS.

Os autos de infração referem-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2009 e, além do principal, incluem também juros e multa no percentual de 150%.

De acordo com a fiscalização foram constatadas as seguintes infrações:

Infração 1: dedução de despesas não comprovadas; e

Infração 2: omissão de receitas.

Cada uma das infrações é descrita pormenorizadamente no Relatório Fiscal (fls. 203/209), cujas razões podem ser assim sintetizadas:

Infração 1:

No ano-calendário de 2009, o sujeito passivo, tributado com base no lucro real, excluiu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL despesas relativas a **comissões sobre vendas** (conta contábil nº 4.1.31.20001).

Analisando os registros contábeis, verificou-se que a quase totalidade dos valores apropriados referem-se a serviços prestados pela empresa PERFIL – Eventos e Locação de Mão de Obra Ltda. – EPP (doravante denominada “PERFIL”).

Em pesquisa aos arquivos da Receita Federal do Brasil, bem como às notas fiscais juntadas aos autos, apurou-se o seguinte:

- (i) As notas fiscais emitidas pela empresa PERFIL, e apresentadas pela contribuinte como prova das despesas, estão numeradas sequencialmente de 1 a 11;

- (ii) A DIPJ 2010, relativa ao ano-calendário 2009, da empresa PERFIL encontra-se zerada, não tendo sido declarado qualquer valor a título de prestação de serviços;
- (iii) A empresa não teve qualquer funcionário no ano-calendário de 2009, uma vez que apresentou todas as GFIP`s sem movimento;
- (iv) Na Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte relativa ao ano-calendário de 2009 a empresa PERFIL não consta como beneficiária de qualquer pagamento realizado pela contribuinte; e
- (v) A contribuinte não apresentou os comprovantes dos pagamentos realizados à pessoa jurídica PERFIL.

Diante disso, concluiu a Fiscalização que a empresa PERFIL não prestou os serviços de intermediação de vendas contabilizados pela contribuinte autuada, tendo sido as notas fiscais emitidas com a única finalidade de reduzir as bases de cálculo dos tributos devidos.

Glosou, assim, as despesas deduzidas no ano-calendário de 2009, constituindo crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL, acrescido de juros e multa de 150% (qualificada), nos termos do Art. 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

A **multa qualificada** foi aplicada sob o argumento de que houve evidente intuito de retardar o conhecimento, por parte das autoridades fazendárias, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ao utilizar-se de notas fiscais inidôneas como suporte dos lançamentos contábeis de despesas que não se efetivaram.

Infração 2:

Ao examinar os documentos apresentados pelo contribuinte, verificou a Fiscalização que foram contabilizados valores expressivos a título de **empréstimos de sócios**.

Porém, a contribuinte, após regular intimação, não apresentou documentos que comprovassem a efetividade dos empréstimos contabilizados.

Diante disso, os lançamentos em questão, a título de empréstimos de sócios, foram considerados como **suprimentos de caixa não comprovados**, o que configura omissão de receita nos termos do art. 282 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).

Sobre as receitas consideradas omitidas foi constituído crédito tributário relativo ao IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e COFINS), acrescido de juros e multa de 150% (qualificada), nos termos do Art. 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

Também neste caso foi aplicada **multa qualificada** sob o argumento de que a conduta de escriturar empréstimos sem comprovar o efetivo recebimento dos recursos configura evidente intuito de retardar o conhecimento, por parte das autoridades fazendárias, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

Inconformada, a empresa autuada apresentou a competente IMPUGNAÇÃO na qual alega, resumidamente, o seguinte:

- (i) Não há que se falar em **despesas não comprovadas**, uma vez que: (1) As despesas foram devidamente contabilizadas e foram retidos os tributos sobre elas incidentes, quando do seu pagamento ao fornecedor; (2) As despesas são necessárias à atividade da pessoa jurídica, já que faz parte da sua atividade divulgar seus produtos junto aos médicos; (3) As notas fiscais emitidas são suficiente para comprovar a realização das despesas; (4) A empresa prestadora (PERFIL) funcionava em local certo e sabido; (5) A Fiscalização não realizou qualquer diligência para comprovar a inidoneidade do fornecedor; e (6) Não se pode admitir que erros da PERFIL na contabilização de suas receitas sirva de fundamento para a glosa das despesas deduzidas pela Impugnante;
- (ii) Inexiste **omissão de receita** no presente caso, pois: (1) os sócios, de fato, repassaram valores para a Autuada; (2) os valores foram repassados por meio de outras empresas, que deviam a eles certos montantes, ou seja, a necessidade de caixa foi suprida com valores que os sócios teriam que receber de outras empresa; (3) a relação dos valores repassados pelas outras empresas, os livros contábeis e os depósitos efetivados comprovam a origem das receitas;
- (iii) A autuação viola o disposto nos arts. 142, 148 e 116, parágrafo único, do CTN, pois a Impugnante tem contabilidade regular;
- (iv) Não há fundamento para a qualificação da multa, pois não ficou comprovada fraude, dolo ou simulação;
- (v) Não se pode presumir a sonegação;
- (vi) Não houve a prática de conduta dolosa que justifique a representação fiscal para fins penais; e
- (vii) Caso seja mantida a autuação, devem ser compensados os valores recolhidos pelo contribuinte;

Em 16 de abril de 2014, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) decidiu julgar improcedente a impugnação, não acolhendo as alegações da contribuinte (fls. 459/470).

Esta apresentou, então, o presente Recurso Voluntário, em que repete as razões sustentadas na Impugnação, acrescentando o seguinte:

- (i) Não se pode efetivar a glosa com base no fato de o objeto previsto no contrato social da contratada não ser compatível com o serviço executado pela contratante. Ademais, verifica-se, no caso, que o objeto social da PERFIL é amplo;
- (ii) A decisão de 1ª instância não rebate o fundamento da necessidade da despesa, de modo que deve-se concluir que a despesa é necessária para a atividade da contribuinte;

- (iii) A empresa cumpriu todas as diligências que lhe competiam (exigência de notas fiscais, escrituração etc.), de modo que não se pode desconsiderar as operações;
- (iv) O processo deve ser baixado em diligência para exame de todos os documentos apresentados pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Aurora Tomazini de Carvalho

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

A lide possui três questões controversas, que serão analisadas separadamente: (i) possibilidade de dedução das despesas com comissões de venda; (ii) presunção de omissão de receitas por ausência de comprovação do suprimento de caixa por sócios e administradores; e (iii) qualificação da multa.

2. DO MÉRITO

2.1. Despesas não comprovadas

A fiscalização glosou despesas relativas a **comissões sobre vendas** sob o argumento de que as notas fiscais juntadas aos autos seriam inidôneas e, portanto, não poderiam servir de comprovação das referidas despesas.

A Recorrente alega, em síntese, que as despesas estão devidamente comprovadas nos autos, uma vez que foram corretamente contabilizadas, há notas fiscais que demonstram a prestação dos serviços e foram retidos os tributos sobre elas incidentes, quando do seu pagamento ao fornecedor. Ademais, estaria devidamente demonstrada a necessidade das referidas despesas.

Defende, ainda, que a empresa prestadora (PERFIL) funcionava em local certo e sabido e que a Fiscalização não realizou qualquer diligência para comprovar a inidoneidade do fornecedor.

Por fim, defende que os erros da PERFIL na contabilização de suas receitas não podem servir de fundamento para a glosa das despesas deduzidas pela Recorrente.

Em primeiro lugar, é necessário sublinhar que o fato de a empresa prestadora estar localizada em local certo e sabido não é suficiente para comprovar sua idoneidade. E que também a simples comprovação de sua idoneidade não é suficiente para desconsiderar as despesas de terceiros de boa-fé. Para tanto, é necessário a análise conjunta de uma série de outros requisitos, em especial da efetiva prestação de serviços ou fornecimento de mercadorias, escrituração de operações etc.

É certo, por outro lado, que foram realizadas, nos autos, diligências para determinar se a fornecedora PERFIL era ou não inidônea. Questão diversa é se o resultado destas diligências são suficientes para comprovar a inidoneidade e desconsiderar as despesas, a ela relacionadas, contabilizadas pela Recorrente.

Pois bem. Examinando o Relatório Fiscal (fls. 203/209), verifica-se que foram enumerados os seguintes indícios para se concluir pela inidoneidade da empresa PERFIL e, como consequência, desconsiderar as despesas a ela relacionadas:

- (i) As notas fiscais emitidas pela empresa PERFIL, e apresentadas pela contribuinte como prova das despesas, estão numeradas sequencialmente de 1 a 11;
- (ii) A DIPJ 2010, relativa ao ano-calendário 2009, da empresa PERFIL encontra-se zerada, não tendo sido declarado qualquer valor a título de prestação de serviços;
- (iii) A empresa não teve qualquer funcionário no ano-calendário de 2009, uma vez que apresentou todas as GFIP's sem movimento;
- (iv) Na Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte relativa ao ano-calendário de 2009 a empresa PERFIL não consta como beneficiária de qualquer pagamento realizado pela contribuinte; e
- (v) A contribuinte não apresentou os comprovantes dos pagamentos realizados à pessoa jurídica PERFIL.

Estes elementos, no entender da D. Fiscalização, seriam suficientes para presumir que as prestações de serviço não ocorreram e, como consequência, as despesas deduzidas não se verificaram.

De fato, na qualidade de ato administrativo, o Auto de Infração deve ser elaborado dentro dos limites formais e materiais estabelecidos pelo regime jurídico aplicável. Por outro lado, ao reunir em um único documento o ato de lançamento e a norma sancionatória, lhe são igualmente aplicáveis as normas específicas do lançamento.

Assim, nos termos do art. 142 do CTN, para que a D. Fiscalização possa desconsiderar negócios jurídicos, exigir o tributo efetivamente devido e aplicar a correspondente norma sancionatória mediante a lavratura de AIIM, terá que verificar e comprovar a realização de ato ilícito, que no presente caso se caracteriza na inexistência factual das despesas contabilizadas pela Recorrente (materialidade e efetividade).

Isto é, terá o dever de constituir, com base em provas, o “fato tributário” como condição necessária para a imputação da penalidade.

Isso porque, apesar dos atos administrativos gozarem de presunção de legitimidade, devem necessariamente ser motivados, não se eximindo a Administração do dever de comprovar os fatos por ela alegados. Como destaca Paulo de Barros Carvalho em revolucionário estudo sobre a incidência tributária:

“Se os fatos são entidades linguísticas, com pretensão veritativa, entendida esta cláusula como a utilização de uma linguagem

competente para provocar o consenso (Habermas), os fatos jurídicos serão aqueles enunciados que puderem sustentar-se em face das provas em direito admitidas. Aqui, no hemisfério do direito, usar competentemente a linguagem significa manipular de maneira adequada os seus signos e, em especial, a simbologia que diz respeito às provas, isto é, às técnicas que o direito positivo elegeu para articular os enunciados factivos com que opera". (Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 6ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 114-115)

Não obstante se observe no ordenamento uma série de normas que, aparentemente, estabeleçam uma inversão do ônus da prova, a interpretação dos arts. 142 e 149 do CTN leva à conclusão de que eles não invertem, efetivamente, o encargo de provar, pois continua havendo necessidade de que cada uma das partes demonstre o pressuposto de fato previsto na hipótese da norma que invoca como fundamento à sua pretensão.

Assim, passamos a analisar isoladamente os indícios apontados pela fiscalização para caracterizar a inidoneidade da despesa.

No que diz respeito à numeração das notas fiscais, entendo que este fato não seria suficiente para desconsiderar tal documentação, tomando-a inidônea. Afinal, é possível que, dado o porte da fornecedora, ela tenha prestado serviços apenas para a Recorrente no período considerado.

No que diz respeito aos fatos descritos nos itens (ii) e (iii), entendo, igualmente, que não servem para provar que os serviços mencionados não foram prestados.

Como bem destacou a Recorrente, o fato de seu fornecedor não observar o que prescreve a legislação, deixando de declarar suas receitas e não recolhendo as contribuições eventualmente devidas sobre a remuneração paga aos seus empregados, não comprova a não prestação dos serviços. Quando muito, demonstra que o fornecedor, e não a Recorrente, deveria ser autuado pela fiscalização por omissão de receitas.

Ademais, a eventual inadimplência tributária dos fornecedores ou mesmo o descumprimento de um dever formal, que não possam ser surpreendidos com os atos regulares previstos pela própria legislação, não alcançam os adquirentes de boa-fé, em face dos **princípios da tipicidade e da pessoalidade da pena**.

Neste sentido, aliás, já se posicionou o E. Superior Tribunal de Justiça sob a égide dos recursos repetitivos:

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.
1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (...).*

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu, ao alienante).

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que: "(...)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes." 4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1148444/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010)

No entanto, como bem observou a E. Corte, nos casos em que, por algum motivo, o fornecedor é considerado inidôneo, deve o adquirente de boa-fé demonstrar, mediante prova hábil, a ocorrência das operações.

Ora, tomando em conjunto todos os indícios mencionados pela fiscalização, fica evidente que as operações podem ser questionadas. Afinal, o fornecedor nada escriturou, emitiu notas sequenciais apenas para a Recorrente (ao que se sabe) e nenhum valor retido foi declarado, seja pela fornecedora (PERFIL), seja pela adquirente (Recorrente).

É preciso ressaltar, por outro lado, que a simples contabilização das despesas, na forma prescrita pelo direito, não é suficiente para comprovar que efetivamente ocorreram, como leciona Maria Rita Ferragut em brilhante estudo sobre a prova:

“Para que a despesa seja dedutível, são necessários elementos convincentes de seu dispêndio, bem como a efetividade da fabricação, operação ou prestação de serviços, normalmente condizentes com descrições e comprovações não genéricas, e que os dispêndios sejam proporcionais ao fim que se quer alcançar.

Elencamos, a seguir, algumas provas aptas a fundamentar a dedutibilidade:

1. Prestação de serviços. Deverá ser informada a natureza do serviço prestado – tais como elaboração de estudo técnico, laudo, parecer – e a efetiva consecução e entrega. Notas fiscais, recibos e contratos não bastam para comprovar a prestação dos serviços. A prova da efetividade evidencia-se através de fatores materiais, ainda que indiretos, tais como capacitação técnica da empresa prestadora, existência de pessoal qualificado, considerando-se a prestação em análise, presença da contratada nos eventos relacionados aos serviços, correspondências em papel e eletrônicas trocadas entre as partes, tratando do desenvolvimento dos trabalhos”. (Grifamos - As provas e o direito tributário: Teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. Saraiva: São Paulo, 2016, p. 185)

Neste sentido, conforme já decidido por este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a escrita mantida pelo contribuinte somente faz prova em seu favor quando amparada em documentação hábil e idônea:

ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL.
AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. PROVA DA
INVERACIDADE DOS FATOS REGISTRADOS. A
escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Por sua vez, deixa a escrituração de fazer prova ao contribuinte quando a autoridade administrativa constata a ocorrência de ilícitos, e demonstra com provas contundentes que a escrituração não traduz os fatos efetivamente ocorridos e não se encontra lastreada por documentação probatória pertinente. (CARF, Processo n. 10166.721589/2010-24. Rel. Cons. NEREIDA DE MIRANDA FINAMORE HORTA. Sessão dia 11/02/2014)

No presente caso, a meu ver, tal prova não foi apresentada.

Em diversas oportunidades, alega a Recorrente que as notas fiscais e sua escrituração fiscal seriam suficientes para comprovar a despesa realizada. Não apresentou, contudo, prova de que os serviços efetivamente foram prestados, ou que os pagamentos destes foram realizados.

De igual modo, entendemos que os comprovantes apresentados às fls. 308/346, juntamente com as notas fiscais, não demonstram o recolhimento dos tributos sobre as operações mencionadas e, como consequência, a efetivação das despesas. Isso porque os valores sequer são compatíveis com as receitas/despesas enumeradas.

Diante disso, e tendo em vista que não foi apresentada nenhuma outra documentação para comprovar a efetividade e materialidade da despesa realizada, entendo pela manutenção da glosa realizada pela fiscalização.

Ressalto, por fim, que não há que se falar em compensação dos valores pagos por meio das guias mencionadas com os valores exigidos no presente feito, uma vez que:

- (i) Os valores recolhidos, conforme ressaltado pela própria Recorrente, são devidos pela empresa PERFIL sobre receitas por ela auferidas. Ou seja, não se confunde com os tributos devidos pela Recorrente; e
- (ii) Não há comprovação de nexos entre os recolhimentos efetuados e as receitas/despesas mencionadas nestes autos.

Por estas razões, voto pelo não provimento do recurso voluntário também neste ponto.

2.2. Omissão de receitas – Não comprovação do suprimento de caixa pelos sócios

Ao examinar os documentos apresentados pelo contribuinte, verificou a Fiscalização que foram contabilizados valores expressivos a título de **empréstimos de sócios**. Porém, a contribuinte, após regular intimação, não apresentou documentos que comprovassem a efetividade dos empréstimos contabilizados.

Diante disso, os lançamentos em questão, a título de empréstimos de sócios, foram considerados como **suprimentos de caixa não comprovados**, o que configura omissão de receita nos termos do art. 282 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).

No Recurso Voluntário (assim como na impugnação) a Recorrente alega, em princípio, que a origem dos valores é a seguinte:

- (i) As empresas FUSÃO SUL SOLUÇÕES PARA MEDICINA LTDA. e FUSÃO RIO COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE MATERIAL MÉDICO HOSPITALAR LTDA., que tem sócios em comum com a Recorrente, receberam aporte de sócios;
- (ii) Quando da devolução dos valores aos sócios, foi indicado que os pagamentos deveriam ser feitos diretamente na conta bancária da Recorrente;
- (iii) As empresas, então, repassaram à Recorrente valores de titularidade de seus sócios, os quais foram então contabilizados como “empréstimos de sócios”.

Afirma, então, que esse procedimento é perfeitamente válido e que os valores foram adequadamente contabilizados, de modo que as receitas não poderiam ser consideradas não comprovadas.

No momento da impugnação a Recorrente apresentou, ainda, explicação detalhada, em documento apartado, a respeito da origem dos valores que foram considerados como receitas omitidas (fls. 296-298). Ademais, juntou aos autos cópia do Livro Diário (fls. 347/543) para demonstrar a origem dos rendimentos.

Pois bem. As presunções legais são um instrumento que permite ao Fisco a constituição de créditos tributários em situações que seriam de muito difícil alcance. Uma vez

verificado, na prática, que um determinado fato econômico está, na grande maioria dos casos, associado ao fato gerador tributário, a lei atribui àquele primeiro fato (denominado fato indiciário) a condição de necessário e suficiente para a constituição de crédito tributário, sem a necessidade de provar diretamente a ocorrência do fato gerador. A presunção diz-se relativa quando o contribuinte tem a faculdade de provar que, em seu caso particular não ocorreu o fato gerador, apesar de ter ocorrido o fato indiciário.

Naturalmente, o fato indiciário deve ser provado sem qualquer sombra de dúvida. Do contrário, não poderá se considerar ocorrido o fato que dá ensejo ao pagamento do tributo. Como observa Fabiana Del Padre Tomé:

[...] mesmo quando existam presunções legais, compete à autoridade administrativa apresentar provas do fato a partir do qual se estabelece o raciocínio presuntivo. Qualquer que seja a modalidade de presunção, é imprescindível a prova dos indícios para, a partir deles, demonstrar a existência de causalidade com o fato que se pretende dar por ocorrido. A diferença reside na circunstância de que, tratando-se da chamada presunção legal, a relação causal entre fato presuntivo e fato presumido dá-se no âmbito pré-legislativo. Identificando o aplicador do direito, no caso concreto, a situação prevista na hipótese da regra de presunção, há de concluir pela ocorrência do fato prescrito no consequente normativo: o fato presumido. A demonstração do fato presuntivo é condição inarredável para a constituição do fato presumido. (A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2005, p. 233)

Nos termos do art. 282 do RIR/99, já mencionado, pode a Autoridade Administrativa presumir a omissão de receitas com base em “recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia” quando não for apresentada prova da origem destes valores e da efetividade da entrega:

Suprimentos de Caixa

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

Especificamente sobre a presunção legal aqui discutida, Higuchi leciona

Os suprimentos de Caixa cuja origem dos recursos não for devidamente comprovada são tributados como receitas omitidas da própria empresa. Quando a pessoa jurídica paga duplicatas com recursos provenientes de receitas omitidas e contabiliza os pagamentos terá necessidade de contabilizar a entrada de dinheiro na conta Caixa, porque, do contrário, o seu saldo

ficaria credor. Essa contabilização, denominada suprimentos de Caixa, poderá ter como contrapartida a conta dos sócios ou capital.

Qualquer que seja a contrapartida dos lançamentos, os suprimentos de caixa devem ser comprovados com documentação idônea e coincidente em datas e valores. (Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática. 29ª Ed. São Paulo: Editora do Autor, 2004, p. 600)

A inteligência da presunção é de que o contribuinte empregou recursos estranhos à contabilidade (caixa-dois) para efetuar pagamentos contabilizados. Para impedir ou mascarar o “estouro” do caixa, faz constar um ou mais lançamentos a débito da conta Caixa, como suprimento dessa conta, supostamente feito por sócio.

O fato indiciário, portanto, é a existência de valores contabilizados como empréstimos de administradores ou sócios sem comprovação por documentos hábeis e idôneos.

No presente caso, não há dúvida de que foram contabilizados valores a título de empréstimos de sócios. A Recorrente, por outro lado, não apresentou durante o curso da ação fiscal nenhum documento apto a comprovar a efetiva transferência destes recursos, de modo que há comprovação do fato indiciário.

Aliás, é importante destacar, neste ponto, que não se pode falar em violação ao direito de defesa da Recorrente na fase de fiscalização.

Com efeito, alega, em seu Recurso Voluntário (fl. 511) que não lhe foi oportunizada defesa durante o processo de fiscalização, tendo sido levado o tema para a impugnação.

Porém, ao examinar os autos do processo administrativo, verifica-se que a Recorrente foi intimada para apresentar os documentos aptos a comprovar os empréstimos supostamente realizados pelos sócios e não o fez. Vejamos:

- (i) Fls. 143/145: consta Termo de Constatação e Intimação Fiscal lavrado em 30/09/2013, no qual se requer seja apresentada documentação hábil e idônea para comprovar os valores contabilizados como empréstimos dos sócios. O Termo vem acompanhado de AR que comprova o seu recebimento pela contribuinte no dia 03/10/2013;
- (ii) Fls. 156/158: diante da omissão da contribuinte, foi expedido Termo de Reintimação Fiscal em 12/11/2013, no qual se requer, novamente, a apresentação dos documentos mencionados. O AR de fl. 158 comprova o recebimento do referido termo pela Recorrente no dia 19/11/2013. Novamente, não houve manifestação do sujeito passivo.

Em síntese, percebe-se que é totalmente improcedente a alegação de que não lhe foi oportunizada a defesa, no procedimento de fiscalização, de modo a comprovar a origem dos recursos escriturados.

É certo, por outro lado, que foi demonstrado o fato indiciário necessário para que fosse presumida a omissão de receitas. Cabia ao sujeito passivo, portanto, elidir esta presunção.

Às fls. 511 do Recurso Voluntário a contribuinte alega que a origem dos recursos é comprovada pela “relação de todos os valores repassados pelas empresas, inclusive por meio de livro contábil e de depósitos efetivados”. Ou seja, faz referência aos documentos juntados com a impugnação e já mencionados.

Tais documentos, porém, não são suficientes para comprovar a origem dos citados empréstimos, muito menos a efetividade do recebimento destes valores.

Como facilmente se percebe, a mera contabilização do empréstimo não constitui prova suficiente da origem imediata dos recursos. Para tanto, seria necessário demonstrar o fluxo financeiro, ou seja, o efetivo ingresso dos recursos na empresa (por meio de crédito bancário em conta de titularidade da contribuinte ou outro meio hábil de prova).

Por sua vez, a prova da origem mediata consistiria em demonstrar que a entidade supridora efetivamente dispunha dos aludidos recursos. Tal comprovação poderia se dar por meio de débito em conta corrente de titularidade da entidade supridora (ou qualquer outro meio hábil de prova), desde que ambos os montantes fossem coincidentes em datas e valores.

Neste sentido é o posicionamento de Maria Rita Ferragut, ao tratar da presunção aqui questionada:

Para que a presunção relativa seja afastada, o contribuinte terá necessariamente que provar dois aspectos: a transferência de recursos para a pessoa jurídica, o que facilmente seria provado mediante, por exemplo, cheque nominal em seu favor, e a origem desses valores, se de fonte estranha à sociedade ou, se dela, regularmente contabilizados. Qualquer um desses elementos, isoladamente comprovados, não terá o condão de descaracterizar a presunção de omissão de receitas. (Presunções no direito tributário. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 241)

No presente caso, todavia, não foi apresentado um único extrato bancário que demonstrasse o ingresso do numerário nas contas bancárias da Recorrente, muito menos a saída destes valores das contas bancárias das empresas que, conforme alegado, teriam fornecido os valores de titularidade dos sócios para fins de empréstimo.

Em vista disso, nego provimento ao recurso neste ponto.

2.3. Da multa de ofício no percentual de 150%

No Termo de Verificação Fiscal, alega a fiscalização que, neste caso, seria cabível a aplicação de multa no percentual de 150% porque, no seu entender, houve prática de ação dolosa com o intuito de impedir o conhecimento, por parte da autoridade, de suas condições pessoais, o que caracteriza sonegação, nos termos do art. 71, II, da Lei nº 4.502/64.

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.

A prescrição legal é de hialina clareza: todo aquele que realizar atos dolosos, comissivos, com o propósito de evadir-se da percussão tributária, cometerá sonegação, sujeitando-se a lançamento de ofício, independente da validade comercial ou civil dos atos jurídicos celebrados. A referência ao dolo coloca em destaque o aspecto intrasubjetivo, ou seja, a inquestionável intenção de sonegar.

De fato, conquanto o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de ilícitos subjetivos, como é o caso da sonegação. Portanto, para que se configure esse tipo legal o agente deve atuar de maneira dolosa, ou seja, **com intenção de obter o resultado ou de assumir o risco de produzi-lo.**

Aplicando esses conceitos ao campo do direito tributário, conclui-se que se não ficar comprovado o objetivo de burlar o Fisco, de ocultar a ocorrência de fato jurídico tributário ou de fazer surgir vantagem indevida, não é possível a majoração da multa para o percentual de 150%. Neste sentido já se posicionou este E. Conselho:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2001, 2002 MULTA QUALIFICADA. Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio -- respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito). (CARF, CSRF, 1ª Turma, ACÓRDÃO 9101-002.189, julgado em 21/01/2016)

A lição de Paulo de Barros Carvalho esclarece o papel da aplicação da multa qualificada:

É a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação de penalidade em decorrência de dolo, fraude ou simulação na prática do ato jurídico tributário. É aplicada quando a Administração Pública demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco. Para caracterizar a multa agravada, é necessário, outrossim, a existência de fato doloso, fraudulento ou simulado, devidamente provado, para se produzir a correta subsunção do fato infracional à norma autorizadora do agravamento da penalidade.

(Direito Tributário, Linguagem e Método. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 894). *Grifei.*

No presente caso, fica claro, pelo exame dos autos, que não houve a comprovação de prática de ato tendente a retardar o conhecimento, pela autoridade, da infração apurada.

Com efeito, alegou a fiscalização que a dedução de despesas não comprovadas, bem como a contabilização de empréstimos dos sócios sem prova da entrada do numerário, seriam artificios cuja finalidade é diminuir o valor do tributo devido. É certo, porém, que o trabalho fiscal teve início justamente porque os valores em questão foram devidamente lançados na escrita fiscal, o que por si só é suficiente para afastar o dolo alegado.

Ademais, é irrelevante o fato de a fiscalização ter apurado imposto a pagar somente por meio do referido procedimento. Se isso fosse indício de fraude, todo auto de infração lavrado pela fiscalização seria, sempre, acompanhado de multa no percentual de 150%.

Por estas razões, voto pelo provimento do recurso voluntário neste ponto, de modo a reduzir a multa aplicada para o percentual de 75%.

3. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para retificar a penalidade aplicada, ajustando-a para o percentual de 75%.

Sala de Sessões, em 05 de maio de 2016

(assinado digitalmente)

Aurora Tomazini de Carvalho - Relatora