



Processo nº 10215.720713/2009-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1002-001.149 – 1^a Seção de Julgamento / 2^a Turma Extraordinária**
Sessão de 2 de abril de 2020
Recorrente SILVA & PONTES LTDA EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. COMPRAS. PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS.

Nos termos do artigo 281, II, do Decreto nº 3.000/1999, cuja base legal é o artigo 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, caracteriza-se como omissão de receita a a falta de escrituração de pagamentos efetuados, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, o que não logrou fazer nos presentes autos.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. PIS. COFINS. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. INADMISSIBILIDADE.

Sobre as receitas omitidas apuradas por presunção legal, pela constatação de pagamentos efetuados com recursos estranhos contabilidade, por se desconhecer a origem da receita omitida, não se aplica a redução a zero para as alíquotas do PIS e da COFINS prevista para revendedores de medicamentos submetidos à tributação monofásica pelo fornecedor (fabricante ou importador), quando esta não for a única atividade da empresa.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108)

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplica-se à CSLL, PIS e COFINS, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Zedral e Thiago Dayan da Luz Barros.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado na data de 11/11/2009 para cobrança de IRPJ (fls. 614/617 do *e-processo*), CSLL (fls. 637/640 do *e-processo*), PIS (fls. 622/625 do *e-processo*), e COFINS (fls. 630/633 do *e-processo*), referentes ao ano-calendário de 2005, no seguinte montante:

TRIBUTO	IMPOSTO - R\$	JUROS DE MORA - R\$	MULTA - R\$	TOTAL - R\$
IRPJ	2.067,42	1.045,61	1.550,55	4.663,58
PIS	1.119,80	585,21	839,81	2.544,82
CSLL	1.860,68	941,04	1.395,50	4.197,22
COFINS	5.168,56	2.701,28	3.876,38	11.746,22
TOTAL				23.746,22

Antes da lavratura do mencionado auto de infração, entretanto, o contribuinte foi intimado, em 28/11/2008, por meio do termo de início de fiscalização nº 453/2008 (fls. 13/15 do *e-processo*), a entregar os seguintes documentos:

- 1 – original ou cópia autêntica da Junta comercial dos **atos constitutivos e alterações posteriores**;
- 2 - **extratos** em papel e meio digital de contas correntes, contas de poupança e de cartões de crédito mantidas junto a instituições financeiras no período de 01/01/2005 a 31/12/2005 (este item pode ser substituído por autorização para que a Receita Federal do Brasil obtenha estes extratos diretamente nas instituições financeiras)
- 3 – originais do **Livro Registro de Entrada, Livro Registro de Saída, Livro Diário, Livro Razão e Livro Caixa** (e os arquivos digitais dos mesmos);
- 4 – original ou cópia autêntica dos **documentos de propriedade dos bens** registrados em nome do sujeito passivo, tais como Imóveis, embarcações, aeronaves, veículos etc;
- 5 - cópia autenticada da **identidade do responsável legal da empresa e dos sócios**.

O contribuinte apresentou uma primeira resposta (fls. 16/17 do *e-processo*) com o seu ato constitutivo – e respectivas alterações –, o rol de bens de sua propriedade, além dos documentos de identidade dos seus representantes legais. Ao final, solicitou prazo adicional para que fossem apresentados os demais documentos.

Após ser devidamente reintimado, o contribuinte apresentou então o seu Livro Caixa, Livro de Registro de Entradas, Livro de Registro de Saídas, Extratos, além do seu contrato social e suas respectivas alterações (fls. 70/111 do *e-processo*).

Ato subsequente, a Receita Federal intimou as empresas Pharlab Indústria Farmacêutica S.A., Farmoquímica S A, Neolatina Comércio e Indústria Farmacêutica LTDA e Zurita Laboratório Farmacêutico a apresentarem:

- a. **NOTAS FISCAIS (ORIGINAIS OU CÓPIAS AUTENTICADAS)** das vendas feitas para a empresa SILVA & PONTES LTDA EPP, que foram pagas em 2005;
- b. Planilha com as datas e valores de todos os pagamentos feitos pela empresa SILVA & PONTES LTDA EPP em 2005;
- c. Documentação comprobatória dos recebimentos referidos no item anterior.

Constata-se pelo termo de verificação de infração (fls. 643/651 do *e-processo*) que o contribuinte foi autuado por omissão de receitas em razão da não escrituração em Livro Caixa dos seguintes pagamentos realizados no ano-calendário de 2005 para as empresas acima mencionadas (fls.

646/648 do *e-processo*):

Data	Valor	Empresa
25/01/2005	11.626,83	Farmoquímica
25/01/2005	9.754,99	Farmoquímica
25/01/2005	523,50	Farmoquímica
04/02/2005	1.196,64	Farmoquímica
15/02/2005	4.384,10	Farmoquímica
15/02/2005	4.972,73	Farmoquímica
28/02/2005	1.334,15	NeoLatina (Ducto)
28/02/2005	296,11	NeoLatina (Ducto)
13/05/2005	8.783,31	Farmoquímica
13/05/2005	4.744,67	Farmoquímica
13/05/2005	1.173,00	Farmoquímica
18/05/2005	1.128,06	Farmoquímica
19/05/2005	144,96	Farmoquímica
27/05/2005	4.217,27	Zurita
30/05/2005	248,59	Farmoquímica
30/05/2005	1.232,92	Farmoquímica
30/05/2005	4.000,26	Farmoquímica
30/05/2005	7.426,37	Farmoquímica
30/05/2005	586,50	Farmoquímica
27/06/2005	2.521,24	Farmoquímica
27/06/2005	6.288,89	Farmoquímica
27/06/2005	234,27	Farmoquímica
27/06/2005	527,58	Farmoquímica

29/06/2005	3.308,90	NeoLatina (Ducto)
29/06/2005	1.075,10	NeoLatina (Ducto)
29/06/2005	865,32	Pharlab
29/06/2005	705,94	Pharlab
29/06/2005	1.277,98	Pharlab
06/07/2005	3.308,90	NeoLatina (Ducto)
06/07/2005	1.075,10	NeoLatina (Ducto)
11/07/2005	865,35	Pharlab
11/07/2005	705,91	Pharlab
11/07/2005	1.277,97	Pharlab
13/07/2005	468,55	Farmoquímica
19/07/2005	3.308,90	NeoLatina (Ducto)
19/07/2005	1.075,11	NeoLatina (Ducto)
19/07/2005	865,35	Pharlab
19/07/2005	705,91	Pharlab
19/07/2005	1.277,97	Pharlab
21/07/2005	757,63	NeoLatina (Ducto)
21/07/2005	1.042,10	NeoLatina (Ducto)
29/07/2005	3.308,88	NeoLatina (Ducto)
29/07/2005	865,35	Pharlab
29/07/2005	705,91	Pharlab
29/07/2005	1.277,97	Pharlab
29/07/2005	408,66	Pharlab
01/08/2005	757,63	NeoLatina (Ducto)
01/08/2005	1.042,10	NeoLatina (Ducto)
04/08/2005	597,33	NeoLatina (Ducto)
08/08/2005	757,64	NeoLatina (Ducto)
08/08/2005	1.042,11	NeoLatina (Ducto)
08/08/2005	865,35	Pharlab
08/08/2005	705,91	Pharlab
08/08/2005	1.277,97	Pharlab
08/08/2005	408,65	Pharlab
16/08/2005	597,33	NeoLatina (Ducto)
16/08/2005	865,35	Pharlab
16/08/2005	705,91	Pharlab
16/08/2005	1.277,97	Pharlab
22/08/2005	597,34	NeoLatina (Ducto)
24/08/2005	1.876,36	Pharlab
01/09/2005	482,32	Farmoquímica
01/09/2005	883,13	Farmoquímica
05/09/2005	1.876,36	Pharlab
05/09/2005	6.670,75	Zurita
08/09/2005	2.382,51	NeoLatina (Ducto)
12/09/2005	5.765,19	Farmoquímica
13/09/2005	704,96	NeoLatina (Ducto)
13/09/2005	1.876,36	Pharlab
28/09/2005	704,96	NeoLatina (Ducto)
11/10/2005	704,96	NeoLatina (Ducto)
14/10/2005	601,53	NeoLatina (Ducto)
21/10/2005	2.382,50	NeoLatina (Ducto)
27/10/2005	10.155,43	Farmoquímica
27/10/2005	5.180,72	Farmoquímica
27/10/2005	938,40	Farmoquímica
27/10/2005	457,32	Farmoquímica
28/10/2005	704,96	NeoLatina (Ducto)
03/11/2005	601,53	NeoLatina (Ducto)
09/11/2005	2.723,60	NeoLatina (Ducto)
11/11/2005	704,97	NeoLatina (Ducto)
16/11/2005	601,53	NeoLatina (Ducto)
18/11/2005	2.723,61	NeoLatina (Ducto)
02/12/2005	601,53	NeoLatina (Ducto)
16/12/2005	601,51	NeoLatina (Ducto)

Nas palavras da própria Receita Federal (fls. 648 do *e-processo*), *os pagamentos não escriturados são presumidos como omissão de receita, pois são feitos com recursos alheios à escrituração, e, portanto, não declarados*. E ainda (fls. 649/651 do *e-processo*):

13. Satisfeitos os requisitos legais para se presumir a omissão de receita (conforme comprovado acima), foi feito o lançamento de ofício. A presunção de omissão de receita por não escrituração de pagamentos teve seu Lucro Presumido em 8% da base de cálculo, pois o contribuinte optou por esta modalidade de apuração do Lucro naquele período. [...]

14. O art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995, estabelece que o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), da contribuição para a seguridade social – COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP. Assim, os valores devidos das contribuições foram apurados nos seus respectivos Autos de Infração, nos quais encontra-se transcrita a base legal de cada contribuição.

Em sede de impugnação, o contribuinte apresentou basicamente os seguintes argumentos de defesa (fls. 656/664 do *e-processo*):

No que diz respeito ao LIVRO CAIXA cabe esclarecer os pontos controvertidos em razão da circularização feita pela Receita Federal nas indústrias que a impugnante fez compras.

DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS.

IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS, COFINS).

Os pagamentos feitos pela impugnante às empresas constantes no relatório de fiscalização por um lapso não foram escriturados do LIVRO CAIXA, contudo, a empresa tem saldo na conta CAIXA capaz de dar suporte aos pagamentos, não incorrendo em saldo credor de caixa, por essa razão, reescritura o LIVRO CAIXA DA EMPRESA com os valores devidamente lançados na forma da legislação do Lucro Presumido, pois no prazo para apresentar a impugnação é também o momento para apresentar as provas que julgar necessário para desconstituir o Auto de Infração, como se segue:

Os valores pagos a empresa **ZURITA LABORATÓRIOS E INDÚSTRIA FARMACÊUTICO LIMITADA** constantes nas folhas 106 a 113 dos autos, estão devidamente lançado no Livro Caixa (doe, anexo).

Os valores pagos a empresa **NEOLATINA COMÉRCIO E INDUSTRIA FARMACÊUTICA LTDA**, constante no item 11 do relatório de fiscalização, encontram-se devidamente lançados no Livro Caixa (doe, anexo).

Os valores pagos a empresa **PHARLAB INDÚSTRIA FARMACÊUTICA SA** no valor de R\$ 23.541,78, constantes no item 11 do relatório de fiscalização, encontram-se devidamente lançados do LIVRO CAIXA (doe, anexo).

Os valores pagos a empresa **FORMOQUÍMICA SA** que o Auditor Fiscal alega que alguns deles não foram lançados no Livro Caixa, constantes no relatório de fiscalização, neste momento também estão devidamente lançados no LIVRO CAIXA (doe, anexo).

Os documentos de comprovam os lançamentos contábeis foram fornecidos pelas indústrias a Receita Federal e são partes integrantes dos autos.

Vê-se, então, que os pagamentos que serviram de base para o lançamento fiscal, relacionados no item 11 do relatório de fiscalização estão lançados no **Livro Caixa**, como se segue: mês de janeiro **R\$ 21.905,32**; mês de fevereiro **R\$ 12.183,73**; mês de maio **R\$ 33.685,91**; mês de junho **R\$ 16.805,22**; mês de julho **R\$ 23.301,52**; mês de agosto **R\$ 13.374,95**; mês de setembro **R\$ 21.346,54**; mês de outubro **R\$ 21.125,82**; mês de novembro **R\$ 7.355,24** e mês de dezembro **R\$ 1.203,04**, enterrando a tese **presumida de omissão de receita**, seria omissão de receita se o caixa estivesse saldo credor, mas não é o caso em análise, o caixa da empresa mesmo após lançados dos pagamentos relacionados no item 11 do relatório de fiscalização tem saldo devedor, desconstituindo o crédito tributário.

Todos os valores estão lançados de forma individualizada no livro caixa, ou seja, dia a dia, mês a mês, valor por valor e declarados na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e DCTF, não há que se falar em valores não declarados como afirma a autoridade fiscal em seu relatório, pensar em contrário seria incorrer na BITRIBUTAÇÃO e isso não é permitido no direito tributário. [...]

Os pagamentos não contabilizados são apenas indícios de omissão de receita, ou seja, cabe prova em contrário, neste caso, o livro caixa tem saldo suficiente na suportar os lançamentos contábeis, o fiscal deveria ter analisado os saldos de caixa mês a mês, não o fez, por isso, a contribuinte refez seu livro caixa nos moldes da legislação e apresenta para nova análise e julgamento com a impugnação do lançamento fiscal.

RECEITA NÃO TRIBUTÁVEL PELO PIS/COFINS.

Produtos farmacêuticos forma de desoneração do comércio.

Neste item cabe destacar que a atividade econômica da empresa é o Comércio Atacadista de Produtos Farmacêuticos de Uso Humano e Comércio Varejista de Produtos Farmacêuticos, e a Lei nº. 10.147/2000 determina o pagamento antecipado do PIS/COFINS pelo importador/fabricante, é uma forma de desoneração do comércio.

Vejamos o que diz o art., 2º, da referida Lei: "São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS (...) pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou importador".

Como se vê a legislação que trata a incidência do PIS/COFINS proíbe expressamente que ambas as contribuições sejam recolhidas sobre medicamentos, logo, não pode prosperar o auto de infração relativo ao PIS/COFINS, lavrado contra a contribuinte nos termos da Lei citada, devendo ser extinto o auto de infração nos termos da lei.

Em sessão de 20/06/2013, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém ("DRJ/BEL") julgou improcedente a impugnação do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuísse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS RECURSOS ESTRANHOS À CONTABILIDADE A falta de escrituração de pagamentos, autoriza a presunção de legal de que tenham sido efetuados com recursos mantidos à margem da escrituração contábil, caracterizando omissão de receitas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA Aplica-se à Contribuições Social Sobre o Lucro, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Segundo a DRJ/BEL (fls. 724/ do *e-processo*):

Na defesa a Impugnante arguiu que o saldo da conta caixa era suficiente para suportar os pagamentos, e para esta comprovação, elaborou um novo Livro Caixa incluindo todos os pagamentos não escriturados anteriormente, no qual demonstrou que mesmo assim no final do ano calendário restou um valor positivo de R\$ 76.337,50.

O simples fato do Contribuinte demonstrar que tinha saldo suficiente para suportar os dispêndios supramencionados não é prova capaz de descharacterizar a presunção.

Vejamos as regras trazidas no art. 281 do RIR/99 [...]

Da lição do dispositivo legal acima, verificamos que a falta de escrituração de pagamentos, autoriza a presunção de legal de que tenham sido efetuados com recursos mantidos à margem da escrituração contábil, caracterizando omissão de receitas.

Como a Impugnante não apresentou nenhuma prova cabal para eximi-la da tributação, concordamos com a exação fiscal em epígrafe.

[...] alguns produtos classificados no capítulo 30 encontram-se sujeitos a alíquota concentrada no fabricante, e no importador, resultando em alíquota zero para o distribuidor, entretanto, não são todos os produtos farmacêuticos que estão nesta condição, logo, a impugnante deveria demonstrar que seu faturamento, em sua totalidade, estaria sujeito a alíquota zero para estas contribuições. E não o fez.

Irresignado, o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário para explicar o que segue:

A Recorrente tem saldo na conta CAIXA capaz de dar suporte aos pagamentos, não incorrendo em saldo credor de caixa.

A Livro Caixa da Recorrente foi reescrita com os valores devidamente lançados na forma da legislação do Lucro Presumido, e entregue ao fisco junto com a petição inicial de sua defesa [...]

Se a DRJ/PA tivesse analisado o Livro Caixa entregue junto com a impugnação, certamente verificava que os pagamentos que serviram de base para o lançamento fiscal, relacionados no item 11 do relatório de fiscalização, encontram-se lançados no Livro caixa, da seguinte forma:

Mês de janeiro R\$ **21.905,32**; mês de fevereiro R\$ **12.183,73**; mês de maio R\$ **33.685,91**; mês de junho R\$ **16.805,22**; mês de julho R\$ **23.301,52**; mês de agosto R\$ **13.374,95**; mês de setembro R\$ **21.346,54**; mês de outubro R\$ **21.125,82**; mês de novembro R\$ **7.355,24** e mês de dezembro RS **1.203,04**.

Os valores lançados no Livro Caixa afastam a presunção de omissão de receita. Seria omissão de receita se o caixa estivesse saldo credor. Porém, o caixa da empresa, mesmo após lançados os pagamentos relacionados no item **11** do relatório de fiscalização, tem saldo devedor, desconstituindo o crédito tributário.

Em resumo, o crédito tributário não satisfaz os requisitos legais para se presumir omissão de receita, os valores que o fiscal diz que foram pagos à margem da escrituração estão lançados no LIVRO CAIXA, extinguindo o crédito tributário do nome da recorrente.

Ressalta-se que os pagamentos não contabilizados são apenas indícios de omissão de receita, ou seja, cabe prova em contrário, neste caso, o livro caixa tem saldo suficiente na suportar os lançamentos contábeis, a DRJ deveria ter analisado o Livro Caixa da Recorrente, assim teria extinto o crédito tributário. [...]

PIS/COFINS - TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA

A DRJ julga erroneamente a tributação da COFINS/PIS em sua decisão.

Nos termos do Contrato Social e alterações, a atividade econômica da recorrente não incide a PIS/COFINS, visto que são receitas das vendas de produtos farmacêuticos, alíquotas diferenciadas, somente sobre as vendas efetuadas por importadores e fabricantes que incide tais contribuições.

O contrário dos argumentos da decisão em dizer que nem todos os produtos são alíquotas zero; a Recorrente rebate esses argumentos, afirmando que todos os seus produtos vendidos são na forma de tributação monofásica, assertivas confirmadas nos autos, no contrato social, alterações e cartão CNPJ e históricos de pagamentos etc..., uma vez que inexistem pagamentos de PIS/COFINS.

Se por um lado a DRJ não tem certeza que a receita omitida seja originária das vendas de produtos farmacêuticos, **de outro não há qualquer evidência que a mesma tenha outra natureza.**

Na dúvida quanto à correta aplicação da regra tributária ao caso concreto, a **equidade** e o **bom senso** nos leva a afirmar que a receita da recorrente foi decorrente da atividade prevista no contrato social.

DA INDEVIDA PRESUNÇÃO FISCAL

Pois bem. Dizendo o oposto dos argumentos da decisão, verifica-se que o crédito tributário é absolutamente nulo, já que foi baseada simples presunção fiscal.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo 161 do CTN. (Lei 9.430/96, art. 61 c/c art. 3º do CTN.)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 16/07/2013 (fls. 733 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 09/08/2013 (fls. 734 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Mérito

Como se viu pelo breve relato do caso, discute-se nos autos a exigência de créditos tributários relativos a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, incluídos juros de mora e multa de ofício de 75%, referente ao ano-calendário de 2005, em razão de omissão de receitas pela constatação de pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade. No ano em questão, o contribuinte era optante pelo lucro presumido e atuava no comércio atacadista e varejista de produtos farmacêuticos.

Concluiu a DRJ/BEL pela legalidade do lançamento ao constatar a falta de contabilização de pagamentos de compras, com fulcro no artigo 281, II, do Decreto nº 3.000/1999, segundo o qual, a falta de escrituração de pagamentos, autoriza a presunção de legal de que tenham sido efetuados com recursos mantidos à margem da escrituração contábil, caracterizando omissão de receitas.

Vejamos a sua redação:

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

- I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;
- II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Em sede de recurso voluntário, o contribuinte reitera o argumento já apresentado na impugnação no sentido de que o saldo na sua conta caixa suportaria todos os pagamentos realizados, os quais, inclusive, foram incluídos no Livro Caixa para suprir a anterior omissão.

Nas suas próprias palavras (fls. 738 do *e-processo*), *os valores lançados no Livro Caixa afastam a presunção de omissão de receita. Seria omissão de receita se o caixa estivesse saldo credor*. E conclui (fls. 738 do *e-processo*), *se a DRJ/PA tivesse analisado o Livro Caixa entregue junto com a Impugnação, certamente verificava que os pagamentos que serviram de base para o lançamento fiscal [...] encontram-se lançados no Livro Caixa*. O que foi feito na visão do contribuinte foi um presunção indevida.

Com efeito, para além do artigo 281, II, do Decreto nº 3.000/1999, é importante mencionar o artigo 40 da Lei nº 9.430/1996, cuja redação caminha no mesmo sentido ao determinar:

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Perceba-se que o que ambos os dispositivos estabelecem é uma presunção relativa de omissão de receita em face da constatação da falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, a qual somente é afastada na hipótese de comprovação da origem dos recursos, se advindos de fonte externa, ou da regular contabilização dos pagamentos, em caso contrário.

Presunção é meio indireto de prova resultante de um processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja

existência considera-se provável. As presunções legais podem ser absolutas – *jure et jure* –, quando não admitem prova em contrário, ou relativas – *juris tantum* – quando admitem prova em contrário.

A presunção legal relativa, caso dos autos, pode ser elidida pela parte cuja presunção milita contra mediante apresentação de elementos probatórios. Maria Rita Ferragut¹ aponta as seguintes características da presunção legal relativa:

As presunções legais relativas caracterizam-se, basicamente: por (a) estarem sempre contidas numa proposição geral e abstrata; (b) poderem também ser uma proposição individual e concreta quando do ato de aplicação do direito; (c) serem meios indiretos de prova; (d) serem compostas por um fato indiciário que implique juridicamente a existência de um outro fato, indiciado; (e) contemplarem uma probabilidade de ocorrência do evento descrito no fato; (f) poderem prever a riqueza da base calculada, quando utilizadas com fundamento no princípio da praticabilidade, e não em decorrência de ilícitos praticados pelo contribuinte; (g) dispensarem o sujeito que tem a presunção a seu favor do dever de provar a ocorrência do evento descrito no fato indiciado, mas não de provar o fato indiciário e (h) admitirem prova a favor de outros indícios, e em contrário ao fato indiciário, à relação de implicação e ao fato indiciado.

Dentre as características acima verifica-se que a presunção legal relativa, meio indireto de prova, é composta do fato indiciário – pagamentos não contabilizados – que implica juridicamente a existência de um outro fato, o fato indiciado – omissão de receita. Com efeito, o sujeito que tem a presunção a seu favor – autoridade fiscal – está dispensado do dever de provar a ocorrência do evento descrito no fato indiciado, mas não de provar o fato indiciário.

A grande celeuma, portanto, é identificar se a retificação do Livro Caixa é suficiente para que seja afastada a presunção de omissão de receita.

Cabe ao contribuinte provar a veracidade dos fatos registrados na sua escrituração, de modo a desconstituir inequivocamente a relação jurídica presumida. Assim, se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele demonstrar a escrituração dos recursos informados para acobertar os pagamentos efetuados e comprovar o seu oferecimento à tributação.

Por esse aspecto, não basta tão somente a retificação do Livro Caixa para fazer constar os pagamentos realizados, posto ainda ser imprescindível a comprovação da origem dos

¹ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções: meio de prova do fato gerador? In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcus Vinícius; SANTI, Eurico Diniz de. (Coords.). A prova no processo tributário. São Paulo: Dialética, 2010. p. 116.

recursos utilizados para os referidos pagamentos. Os valores, em relação aos quais não foram evidenciadas a escrituração, presumem receitas omitidas.

Nesse sentido, cumpre destacar alguns julgados do CARF, in verbis:

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. COMPRAS. PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS. Nos termos do artigo 281, II, do RIR/1999, cuja base legal é o artigo 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, caracteriza-se como omissão de receita a falta de escrituração de pagamentos efetuados, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, o que não logrou fazer nos presentes autos. (**Processo nº 13558.000979/2006-65. Acórdão nº 1402-003.982. Sessão de 17/07/2019**)

OMISSÃO DE RECEITAS. OMISSÃO DE COMPRAS. Caracteriza omissão de receitas a falta de registro de pagamento de compras, por presumir a existência prévia de omissão de vendas, gerando recursos para a aquisição de mercadorias sem seu registro contábil. **OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO.** A falta de comprovação de valores mantidos no passivo enseja à presunção de que houve omissão das receitas correspondentes. (**Processo nº 19515.000937/2004-45. Acórdão nº 1401-00.329. Sessão de 02/09/2010**)

O fato de o contribuinte possuir saldo na conta caixa não configura elemento probatório com força suficiente para elidir a presunção de omissão de receita apurada.

É a própria lei definindo que os pagamentos não contabilizados caracterizam omissão de receita ou de rendimentos, pois se os valores pagos a terceiros não saíram da contabilidade regular da empresa, são frutos de uma anterior omissão de receitas e, portanto, não oferecidos à tributação.

Ante a não apresentação de elementos probantes com força suficiente, em relação a ambos os fatos, a presunção de omissão de receita decorrente de pagamentos não contabilizados deve ser mantida.

Não custa repisar, o contribuinte preocupou-se tão somente em retificar o seu Livro Caixa sem, contudo, comprovar a origem dos recursos utilizados para os pagamentos das compras efetuadas, nem tampouco se foram oferecidos à tributação.

Assim, se o sujeito passivo efetuou pagamentos a terceiros, pagamento de compras sem tê-los escriturado contabilmente, ou se mantiver registrada em seu passivo obrigações cuja exigibilidade não comprove, a lei autoriza considerar ocorrido o fato gerador.

Nesse caso, há a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais, ou seja, o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário utilizado para os pagamentos

não é receita tributável ou que a contrapartida da obrigação registrada não representou um custo/despesa utilizado para a redução do lucro tributável, ou outro artifício para encobrir uma anterior omissão de receita.

Por último, defende o contribuinte a ilegalidade da cobrança de PIS e COFINS por entender que suas receitas estão sujeitas à alíquota zero, por força da aplicação da incidência monofásica das contribuições com base na Lei nº 10.147/2000.

A própria DRJ/BEL reconheceu (fls. 726 do *e*-processo) que alguns produtos farmacêuticos *encontram-se sujeitos a alíquota concentrada no fabricante, e no importador, resultando em alíquota zero para o distribuidor*. Todavia, ressaltou que, *não são todos os produtos farmacêuticos que estão nesta condição*, razão pela qual seria imprescindível que o contribuinte demonstrasse se os produtos por ele comercializados encontravam-se todos arrolados pela norma. Quer dizer, trata-se tão somente de matéria fática-probatória, onde não se discute o direito.

O contribuinte, todavia, limitou-se a afirmar em recurso voluntário (fls. 741 do *e*-processo) que *todos os seus produtos vendidos são na forma de tributação monofásica, assertivas confirmadas nos autos, no contrato social, alterações e cartão CNPJ e históricos de pagamentos etc...*

Ora, não custa repisar que alegar sem comprovar é o mesmo que nada dizer. O direito é construído a partir das provas carreadas aos autos. Embora o contribuinte mencione uma série de documentos constantes do processo, nenhum deles é hábil a corroborar com as suas alegações.

Primeiro que o contrato social, suas alterações e o cartão CNPJ apresentam informações abstratas e genéricas. Já os históricos de pagamentos não mencionam os códigos dos produtos, de modo a tornar possível o seu enquadramento às normas da Lei nº 10.147/2000. Em que pese ter sido dada a oportunidade de o contribuinte comprovar a classificação dos seus produtos comercializados, não foi juntado um elemento de prova sequer junto ao recurso voluntário.

Outrossim, em caso de omissão de receitas, como não é possível ter certeza da natureza das operações omitidas, não há como se aplicar nenhum regramento de tributação específica.

Se assim não fosse, bastaria que um contribuinte no intuito de sonegar, incluísse em seu objeto social atividade sujeita a alguma isenção, imunidade ou regra de tributação mais benéfica. Nesse caso, quando constatada omissão, bastaria alegar que ela decorre da atividade de tributação mais benéfica.

Por esse aspecto, os argumentos da DRJ/BEL não merecem qualquer tipo de reparo.

O último ponto a ser analisado do recurso voluntário diz respeito ao argumento da taxa de juris Selic incidente sobre a multa de ofício, o qual, ressalte-se, já se encontra pacificado e definido por este Conselho por meio da Súmula CARF nº 103, cujos efeitos são vinculantes, conforme Portaria ME nº 129/2019, veja-se:

Súmula CARF nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo