



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.723884/2016-76
ACÓRDÃO	1004-000.254 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUPERMERCADO WANDERBOX LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS. DEDUÇÕES NÃO CONTABILIZADAS. SEGREGAÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA OU DEDUÇÃO DE CRÉDITOS EM REGIME NÃO-CUMULATIVO. Devem subsistir as incidências sobre as receitas presumidamente omitidas na ausência de prova de que os pagamentos não contabilizados e os valores estornados na conta Caixa corresponderiam, também, a compras que deixaram de impactar os custos do período fiscalizado. As presunções em tela são erigidas a partir de indícios de valores mantidos à margem da escrituração comercial que o legislador afirmou corresponder a receitas da atividade omitidas, ressalvada prova em contrário. Nada há, nestas constatações, que demande a recomposição de ofício do lucro ou do faturamento tributável com os efeitos de compras ou deduções da receita bruta não contabilizadas.

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO LEGAL. SIMPLES OMISSÃO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE. Omissão de receita baseada em presunção legal, sem qualquer outra circunstância ligada à ocorrência do fato gerador, não pode ensejar a qualificação da penalidade. A reiteração das irregularidades na escrituração não afasta a dúvida quanto aos valores presumidamente omitidos corresponderem a receitas da atividade sabidamente tributáveis. Aplicação das Súmulas CARF nº 14 e nº 25.

DECADÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDOTA A SER HOMOLOGADA. O

fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial. CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Além do pagamento antecipado e da declaração prévia do débito, sujeita-se à homologação, em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, a informação prestada, pelo sujeito passivo acerca das bases tributáveis apuradas no período, ainda que por meio de declaração retificadora, bem como a apresentação de escrituração comercial indicando recolhimento ou apuração credora de Contribuição ao PIS e de Cofins, se a autoridade fiscal não desconsidera esta apuração e promove a exigência dos tributos devidos apenas em face das receitas presumidamente omitidas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidades de votos, em rejeitar as arguições de nulidade do lançamento, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício para 75% e acolher a arguição de decadência em face das exigências de IRPJ e CSLL no 1º trimestre de 2011, e de Contribuição ao PIS e de Cofins nos meses de janeiro/2011 a abril/2011. Votaram pelas conclusões, quanto à multa qualificada, os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Jandir José Dalle Lucca, nos termos das declarações de voto apresentadas.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

SUPERMERCADO WANDERBOX LTDA (Contribuinte), já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto/SP que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 11/05/2016, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 2.980.459,96.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal neles constantes, os lançamentos decorrem de omissão de receitas, por presunção legal, em face da ocorrência de saldo credor de caixa e pela falta de escrituração de compras pagas. Consta ainda a aplicação de multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, com fundamento no Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Às fls. 69 a 117 consta a Informação Fiscal lavrada pelo Auditor-Fiscal, documento que integra os autos de infração, da qual se extrai:

Para a Fiscalização ficou sobejamente constatado após estudo dos Livros Fiscais de Entrada de Mercadorias, de Apuração do ICMS da Matriz e Filial 03, da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica — DIPJ Exercício 2012 e da Contabilidade entregue pelo contribuinte ao Sistema de Escritura Pública e Digital e as Notas Fiscais Eletrônicas de compra de mercadorias, baixadas por esta fiscalização, a prática de omissão de compras realizadas ao longo do ano calendário 2011 e comprovadamente quitadas no mesmo ano, o qual foi objeto da presente fiscalização.

Elegemos 07 (sete) Fornecedores Nacionais do Supermercado Wanderbox Ltda, os quais foram selecionados por representarem um percentual expressivo das compras realizadas ao longo do ano calendário 2011.

Para cada fornecedor escolhido atribuímos um número de Anexo, sendo que todos os levantamentos realizados foram inclusos em diversas planilhas consoante cada anexo pertencente ao Fornecedor Nacional.

Vimos no desenrolar da fiscalização que ficou sobejamente comprovado conforme análise em itens anteriores que o contribuinte Supermercado Wanderbox Ltda efetuou diversas compras de mercadorias ao longo do ano-calendário 2011, realizando o pagamento das mesmas e não implementou a contabilização das referidas transações de compras nas contas contábeis atribuídas aos 07 (sete) fornecedores nacionais.

Assim, a conclusão de nosso trabalho ocorreu com a elaboração da Planilha Consolidação Mensal dos Pagamentos Omitidos de Compra de Mercadorias com dados dos sete fornecedores nacionais estudados, a qual serviu de base para efeito de cobrança dos tributos federais incidentes sobre a receita omitida decorrente da omissão de compras detectada.

Uma outra infração verificada foi decorrente de possíveis pagamentos de compras de mercadorias realizados pelo Supermercado Wanderbox Ltda perante os Fornecedores Nacionais J Sleiman e Cia Ltda, Fortaleza Distribuidora e Logística Ltda, Xinguara Industria e Comercio S/A, J S B Comercio e Representações Ltda e Nestlé do Brasil Ltda.

O contribuinte ao registrar os eventos de compra de mercadorias efetuou apenas o registro de pagamento das referidas mercadorias, utilizando-se da conta Caixa Geral com o lançamento a débito e a conta Contas Correntes com o lançamento a credito sem identificar a nota fiscal que estava sendo quitada, ocorrendo a identificação pela semelhança dos valores.

Entretanto os extratos bancários apresentados a fiscalização em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01 pelo contribuinte põe por terra este relato vez que os históricos destes lançamentos nos referidos extratos bancários afirmam que se referem a pagamento de boleto outros bancos, no caso do Banco Triangulo e pagamento de título, no Banco do Brasil o que indica que tais valores não transitaram pela Conta Caixa, vez que o lançamento correto deveria ter sido a debito da conta Fornecedores e a credito da conta Bancos consoante demonstra os referidos extratos bancários.

Mesmo considerando que o contribuinte tenha efetuado o lançamento como forma de controle não detectamos a saída subsequente dos referidos valores como forma de completar a operação e restabelecer o saldo real da Conta Caixa, indicando uma provável irregularidade quanto ao saldo de caixa.

Realizamos pesquisa no Diário Geral o qual foi anexado ao presente processo e não encontramos nenhum pagamento relacionados as notas fiscais de compra de mercadorias, seja as que constaram na relação como pagamentos de compras omitidos seja as que propiciaram o saldo credor de caixa.

A planilha Valores a serem Glosados do Livro Caixa diz respeito a vários valores referentes as notas fiscais de compra de mercadorias junto ao Fornecedores J Sleiman e Cia Ltda, Fortaleza Distribuidora e Logística Ltda, Xinguara Indústria e Comercio S/A, J S B Comercio e Representações Ltda e Nestlé do Brasil Ltda que foram detectadas na Conta Banco Contas Correntes, as quais foram lançadas a debito de caixa e a credito da conta Banco Conta Correntes o qual provocou um crescimento artificial do saldo devedor da conta Caixa, considerando que as saídas subsequentes destes lançamento da conta Caixa Geral não foram localizados.

Com a planilha dos Valores a serem Glosados da conta Caixa Geral preenchida consoante totalizador no Anexo 08 e de posse da Consolidação Diária da Conta Caixa Geral procedemos aos lançamentos de estornos dos valores a crédito nesta última, através da recomposição da conta Caixa Geral do que resultou no surgimento de saldo credores em diversas datas, caracterizadores de omissão de receita, na forma do art. 281, Inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda(Decreto nº 3000/99) conforme planilhas em anexo.

Conhecidos os maiores valores a título de saldos credores, elaboramos a planilha Demonstrativo da Receita Omitida decorrente do Saldo Credor de Caixa, decorrente das diferenças entre os maiores saldos credores existentes ao longo do ano calendário 2011. (Anexo 8)

Assim detectamos a existência dos maiores saldos credores nos dias 30/09, 31/10, 31/11 e 27/12/2011 de 2011 conforme indica a planilha inclusa no Anexo 08.

O primeiro maior saldo credor ocorreu no dia 30 de setembro de 2011 na quantia de R\$ 167.025,31, sendo este o primeiro a ser tributado. O próximo será em 31 de outubro de 2011 no valor de R\$ 358.356,06. Como já tributamos o primeiro saldo em 30 de setembro, devemos efetuar a diferença entre o saldo credor encontrado em 30/09/2011 e o de 31/10/2011, ocasião em que chegamos ao valor de R\$ 191.330,75 o qual será tributado com data de 31/10/21011.

O mesmo procedimento adotaremos em relação ao saldo credor encontrado em 30/11/2011 que foi de R\$ 496.444,43 e após a aplicação da mesma regra, chegaremos ao montante de R\$ 138.088,37 para ser tributado.

Por último encontramos o saldo credor de R\$ 638.387,89 e após o mesmo regramento já exposto, encontramos o montante de R\$ 141.943,46 para efeito de tributação através de Auto de Infração.

Elaboramos ainda Representação Fiscal para fins penais considerando o fato do contribuinte ter por diversas vezes e de maneira continuada deixado de contabilizar diversas notas fiscais de compra de mercadorias com o intuito deliberado de diminuir as necessidades de receitas, as quais em princípio seriam tributáveis e por consequência, ocasionar a diminuição dos impostos federais incidentes sobre as referidas receitas suprimidas de maneira artificial.

Destaque-se ainda que os lançamentos efetuados a débito de caixa em contrapartida a conta Contas Correntes para possíveis pagamentos de compra de mercadorias quando os extratos bancários apresentados não corroboram tais lançamentos tem o objetivo também de omitir receitas, considerando o acréscimo anômalo da conta Caixa Geral e o surgimento de saldo credor do caixa após o desfazimento de tais lançamentos irregulares a débito da conta Caixa Geral, o que originou o lançamento por omissão de receitas.

O sujeito passivo foi cientificado da autuação em 11/05/2016, pessoalmente, por intermédio de sua sócia, conforme fls. 16697 e 16698.

Foram apresentadas, em 10/06/2017, as impugnações de fls. 16701 a 16802.

Tais defesas se iniciam com o relato de que “a defendente é empresa dedicada ao comércio varejista na modalidade se supermercado, e faz a apuração de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na modalidade Lucro Real Trimestral” e que “muitos bens revendidos são tributados por PIS/COFINS à modalidade monofásica, vale dizer, há tributação sob alíquota superior à padrão nas fases anteriores de circulação dos bens, e exigível apenas dos fabricantes ou importadores de tais bens. Por consequência, não há tributação por PIS/COFINS no momento da venda dos bens pelo supermercado”.

Em seguida faz um relatório do auto de infração e pondera que “para o auto de infração sobre IRPJ e o reflexivo sobre CSLL, a técnica, consistiu, tanto para Saldo Credor de Caixa, como para Falta de Escrituração de Compras, de apenas aplicar sobre os valores identificados as alíquotas dos tributos (se realizou o somatório dos valores do trimestre). Vale dizer, não houve a composição de uma DRE, a qual

poderia ter sido feito aplicando os novos dados apurados pela fiscalização”. E continua: “para os autos de infração sobre COFINS e PIS a técnica, consistiu também de apenas aplicar sobre os valores identificados as alíquotas dos tributos (se realizou o somatório dos valores do trimestre). Essa técnica faz tabula rasa da circunstância de que vários bens revendidos por supermercados são produtos alimentícios e de limpeza sob tributação monofásica, vale dizer, SEM incidência nessa etapa de comercialização, ressaltando que ao caso presente as notas fiscais sem escrituração foram identificadas, e bem assim podem ser identificados os produtos e esclarecida a questão. Por outro lado, se houver a tributação ao regime normal existe o crédito fiscal de aquisição dos bens”.

No tópico “III — DAS RAZÕES DE DEFESA”, se insurge contra os lançamentos fiscais nos termos a seguir resumidos:

III.1— Preliminar de Nulidade em razão de deixar de verificar a composição da receita bruta antes da autuação e fazer as deduções necessárias

As regras do Decreto 70.235/72 quanto a formulação de autos de infração implicam em serviço de detalhado por parte da autoridade tributária, como se vê das expressões "indispensáveis à comprovação do ilícito", e "obrigatoriamente descrição do fato" A par da regra, é de se observar que o Relatório descreve apenas a aplicação do valor das compras não contabilizadas como receita bruta, aplicando sobre os valores as alíquotas de IRPJ e CSLL Vale dizer, houve recolhimento de tributos, e tal fato não foi considerado na apuração. Ao assim proceder, não houve demonstração de todos os fatos necessários para a compreensão da controvérsia. Deveria ter sido feito o método de apuração do reflexo da omissão de receita perante as demais variáveis de apuração do tributo.

III.1— Preliminar de Nulidade em razão de deixar de verificar a aquisição de bens tributados à modalidade monofásica, e de apuração do crédito correspondente

A atuada identificou o valor da receita de venda dos produtos sujeitos a tributação monofásica, e daí não lançou o tributo nas DACON, e também não se apropriou de créditos fiscais; identificou o valor de entradas de produtos sujeitos à tributação não cumulativa e se apropriou de créditos; identificou o valor da receita de venda dos produtos sujeitos a tributação não cumulativa e realizou o pagamento dos tributos. Vale dizer, houve recolhimento de tributos, e tal fato não foi considerado na apuração

III.2 — Preliminar de Nulidade quanto a aplicação de multa de 150% para a situação de irregularidade quanto a conta caixa

Transcrito acima que o relatório fiscal fundamentou a situação excepcional apenas a situação de omissão de receitas, deixando de assim compreender quando ao tema da irregularidade de caixa.

Para a aplicação da multa excepcional deverá haver explícita motivação. Não ocorrendo, deve ser o auto de infração retificado para que a multa quanto a irregularidade quanto a saldo de caixa seja reduzida para 75% (setenta e cinco por cento). Incide a Súmula 25 CARF:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

III.3 — Não aplicação de multa qualificada

Trata-se mais de erro do que fraude. Daí porque aplicável a Súmula 14 do CARF:

"A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo."

Haveria fraude se, por hipótese, os vendedores não confirmassem o fato do pagamento, ou se não houvesse por parte do autuado o registro de entrada das notas fiscais de compras. Daí que a Súmula destaca o termo "Simplex apuração", o que denota que seria necessária uma outra conduta.

III.4 — Preliminar de Decadência e reclassificação da multa

O auto de infração foi lavrado em 04/05/2016 e narra fatos geradores que ocorreram há anos.

O reflexo do tempo implica na decadência a ser calculada na forma do art. 150 par. 40 do CTN, tendo em vista que ocorreu a apuração e pagamento do tributo.

É como descreve a jurisprudência do CARF, mesmo nos casos de presunção de receita.

III.5 — Em mérito

A análise fiscal se deu quanto as compras de cada fornecedor... não fez a repercussão da suposta receita omitida na apuração, e nem nos custos;

A repercussão da omissão de receita não deve ser calculada na forma proposta no auto de infração, dado que desrespeita regra básica de apuração do IRPJ/CSLL Lucro Real. Porque:

a) Compras pagas ensejam o reconhecimento de despesa;

b) Os tributos sobre as contas pagas ensejam reconhecimento como despesa.

O lançamento tributário aplicado representa um excesso sobre-normal, enfim, desproporcional aos fins do Estado. Lembre-se o Princípio da Proporcionalidade

Não fez a segregação entre as compras de bens de itens sujeitos à tributação monofásica. Trata-se de procedimento necessário, já que quanto a essas saídas, não incem PIS/COFINS;

III.6 — Sobreposição de omissão de receita sobre saldo de caixa, quanto a valores que seriam usados para quitar as compras não contabilizadas

A tese de autuação comporta a notícia de que, pelo menos quanto ao 3º quadrimestre de 2011 o contribuinte teria saldos em caixa não contabilizados. E esse valor teria sido usado para pagar as compras não escrituradas nos livros razão e diário.

Bem assim, houve indicação simultânea, de que o mesmo valor seria considerado como omissão de receita quanto ao saldo irregular de caixa, bem como quanto ao valor da compra.

Há sobreposição, de forma que deve ser excluída a tributação sobre a irregularidade da conta caixa

III — DO PEDIDO DE PERÍCIA

É necessária a perícia para confirmar os seguintes itens, essenciais para o deslinde da questão

- cálculo de apuração de cada trimestre na modalidade Lucro Real Trimestral, em formato de Demonstração do Resultado do Exercício, de forma a 1) adicionar ao valor da receita bruta o valor das aquisições, 2) adicionar ao valor das despesas com compras o valor das aquisições; 3) adicionar ao valor das despesas a repercussão dos tributos sobre as compras.

- verificar em cada uma das notas fiscais de compras, se os produtos nelas descritos (através de sua identificação pelo NCM) estão sujeitos à tributação monofásica, de forma a reduzir o valor da base de cálculo;

- caso os produtos estejam sob as regras do regime não cumulativo, que seja calculado o crédito

É o relatório do necessário.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos em decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Rejeita-se a preliminar de nulidade invocada pela defesa, quando não presentes os fatos descritos no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

DECADÊNCIA. INÍCIO DA CONTAGEM

Começa a fluir o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado, quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIDO.

Indeferido o pedido de perícia, por ser prescindível, dado que todos os elementos necessários para o deslinde da questão constam dos autos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL. SALDO CREDOR DE CAIXA E PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS.

Nos termos do art. 281 do RIR/99, caracteriza-se como omissão no registro de receita I) a indicação na escrituração de saldo credor de caixa; II) a falta de escrituração de pagamentos efetuados. Não restando regularmente comprovado pelo contribuinte a inoccorrência das específicas hipóteses legais, descabe qualquer oposição ao lançamento efetivado.

RECEITA OMITIDA. APURAÇÃO. DEDUÇÃO DAS COMPRAS PAGAS E NÃO ESCRITURADAS. SEGREGAÇÃO DE BENS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA E APURAÇÃO DE EVENTUAIS CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Em face da inexistência de previsão legal, deve ser rejeitada a pretensão do impugnante quanto à necessidade de deduzir, do montante apurado como receitas omitidas, o montante das compras não registradas, bem como a segregação de bens com tributação monofásica e demais deduções ou créditos aventados.

SOBREPOSIÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA ENTRE SALDO CREDOR DE CAIXA E AS COMPRAS NÃO CONTABILIZADAS

Verificado nos autos que correspondem a fatos geradores distintos, não deve prosperar a alegada sobreposição.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. CABIMENTO.

Deve ser mantida a multa qualificada, na medida em que a conduta praticada pela impugnante se enquadra perfeitamente na hipótese de qualificação da multa de ofício, restando caracterizada a ocorrência da sonegação prevista no art. 71, da Lei nº 4.502/64.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Cientificada da decisão de primeira instância em 13/04/2017 (fl. 16830), a Contribuinte, representada pelos mesmos signatários da impugnação, interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 05/05/2017 (fls. 16833/16877), no qual reprisa os argumentos apresentados na impugnação.

Descreve as constatações fiscais e a *superposição* da presunção de omissão de receitas a partir de valores de pagamentos não escriturados com a constatação de saldo credor de caixa e traça no item 15 de sua defesa exemplos de alocação das diferenças para recomposição da Demonstração de Resultado do exercício, adicionando que no âmbito da apuração da Contribuição do PIS e da Cofins, a técnica fiscal *faz tabula rasa da circunstância de que vários bens revendidos por supermercados são produtos alimentícios e de limpeza sob tributação monofásica*. Ademais, *se houver a tributação ao regime normal existe o crédito fiscal de aquisição dos bens*.

Enfatiza sua defesa no sentido de que o lançamento toma a regra do art. 281 do RIR/99 *como se fosse uma outra modalidade de tributação de IRPJ/CSLL*, deixando de considerar o valor da receita omitida no contexto do regime de tributação próprio do sujeito passivo. Neste sentido cita o Acórdão nº 1402-002.274 e complementa:

21. A análise fiscal se deu quanto as compras de cada fornecedor, e a fiscalização refez o livro razão bem como o livro caixa. Mas, como alegado antes nesta defesa, não fez a repercussão da suposta receita omitida na apuração, e nem nos custos.

22. Trata-se de procedimento não muito difícil, inclusive lançado exemplificativamente nesta defesa quanto ao 1º trimestre, item 10. Por a conta demonstrada, o IRPJ a recolher passaria de R\$ 5.991,84 para R\$ 5.944,54, e a CSLL passaria de R\$ 3.595,10 para R\$ 3.566,72.

23. Vale dizer, em uma perspectiva analítica a repercussão da omissão de receita não deve ser calculada na forma proposta no auto de infração, dado que desrespeita regra básica de apuração do IRPJ/CSLL Lucro Real. Porque:

a) Compras pagas ensejam o reconhecimento de despesa;

b) Os tributos sobre as contas pagas ensejam reconhecimento como despesa.

24. Tal como posto no art. 6º do Decreto Lei 1.598/77, já transcrito nesta petição. Logo, o cálculo deverá ser refeito, tal como posto ao item acima nesta peça.

A Fiscalização, assim, *considera o valor de compras como indicativo de receita e faz a aplicação direta da alíquota do IRPJ, como se não houvesse a necessidade de apuração do IRPJ e, por outro lado, desconsidera o valor de compras como despesa, e a repercussão desses tributos.* Destaca que o caso é diverso do previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/91 e que *a regra do art. 40 da Lei 9.430/96 não é explícita em afirmar a desnecessidade de apuração.*

Invoca doutrina acerca do princípio da proporcionalidade, afirmando que *o lançamento tributário aplicado representa um excesso sobre-normal, enfim, desproporcional aos fins do Estado.* E reitera a *Preliminar de Nulidade em razão de deixar de verificar a composição da receita bruta antes da autuação e fazer as deduções necessárias* asseverando que:

29. De forma que o AI restou mesmo nulo, dado que se suprimiu essa importante etapa. Afina, pode se ponderar dúvidas no sentido de:

- A alocação dos valores se dá conforme a metodologia posta pelo contribuinte posta no item 15 supra, e ainda, apenas quanto ao 1º trimestre?

- Quais seriam os valores a cobrar para os 4 trimestres?

- Como seria exercido o direito de defesa quanto a determinação dos valores para os 4 trimestres?

30. Por esse contexto se justifica a aplicação das regras do Decreto 70.235/72, como se vê das expressões *“indispensáveis à comprovação do ilícito”, e “obrigatoriamente descrição do fato”*:

[...]

31. A par da regra, é de se observar que o Relatório descreve apenas a aplicação do valor das compras não contabilizadas como receita bruta, aplicando sobre os valores as alíquotas de IRPJ e CSLL.

32. É fato que a autuada realizou os seguintes procedimentos:

- a) Identificou o valor da receita bruta conforme as regras do IRPJ / CSLL;
- b) Identificou o valor de seus custos, sendo que o valor das compras de bens para revenda importam em parcela substancial de seus custos;
- c) Identificou o valor dos rendimentos tributáveis através operação matemática na qual se verifica o valor da receita menos o valor dos custos, dentre outros cálculos, e recolheu os tributos.

33. Vale dizer, houve recolhimento de tributos, e tal fato não foi considerado na apuração. Ao assim proceder, não houve demonstração de todos os fatos necessários para a compreensão da controvérsia. Deveria ter sido feito o método de apuração do reflexo da omissão de receita perante as demais variáveis de apuração do tributo.

Com respeito à *Preliminar de Nulidade em razão de deixar de verificar a aquisição de bens tributados à modalidade monofásica, e de apuração do crédito correspondente*, cita o precedente nº 9101-002.608 acerca da *necessidade de segregar as operações nos regimes tributados e monofásicos, mesmo no caso de tributação reflexiva*, bem como o Acórdão nº 3402-003.867, que evidencia a impossibilidade de *haver uma displicência quanto a esse aspecto*. Conclui que a falha no levantamento fiscal comprometeu sua defesa.

Com respeito à qualificação da penalidade e à decadência parcial adiciona:

37. Transcrito acima que o relatório fiscal fundamentou a situação excepcional apenas a situação de omissão de receitas, deixando de assim compreender quando ao tema da irregularidade de caixa.

38. A teoria posta é de que o erro do contribuinte mais lhe satisfaz. A tese abstrai o fato de que um inadimplemento de tributos gera, sempre:

- Acréscimo monetário pela SELIC, em parâmetros que são os maiores do mundo, normalmente acima de 12% ao ano;
- A multa de 75% decorrente do lançamento de ofício.

39. Logo, não há vantagem alguma em errar perante a SRFB, e há apenas a presunção de que os contribuintes se beneficiam. E bem assim, o julgamento não descreveu um verbo, uma conduta típica, como falsificação de dados.

40. Razão pela qual a multa quanto a irregularidade quanto a saldo de caixa seja reduzida para 75% (setenta e cinco por cento). Incide a Súmula 25 CARF:

[...]

41. E, ao contrário. Sabe-se que na circunstância de empresas que tem apuração sob a modalidade Lucro Real, o fato de haver despesas tem a tendência de reduzir o valor do imposto a pagar.

[...]

42. Ao caso presente a acusação fiscal descreve o contribuinte teria deixado de realizar o evento que lhe favorecia, e narra o fato de troca de profissional contábil – possivelmente pela imperícia. Assim descrito no Relatório Fiscal:

[...]

43. Podemos encadear os fatos:

a) Exercício de atividade de supermercado, com intensa tributação estadual sob o regime de substituição tributária de ICMS, com pagamento desse tributo no momento da aquisição de mercadorias;

b) Necessidade de disponibilidade de caixa para pagar o ICMS antes mesmo da venda dos produtos;

c) Registro de entrada os dados de compras, tal como previsto em legislação, especialmente em razão da Nota Fiscal Eletrônica, e Escrituração Fiscal Eletrônica, o que permite a comparação de dados de saída e de entrada de vendedores e de compradores;

c) Falha do contribuinte em fazer o registro contábil das compras listadas na ação fiscal, fato que lhe favoreceria quando da apuração do IRPJ Lucro Real Trimestral, atribuível ao profissional contábil anterior;

d) Confirmação da existência das compras, e de seu pagamento pelos vendedores;

e) Falha do contribuinte ao localizar os meios de pagamento das compras listadas na ação fiscal (em razão de não ter a informação mais precisa em razão da não descrição correta pelo profissional contábil anterior), e prestação de informação equivocada à fiscalização.

44. Trata-se de mais de erro do que fraude. Um erro que prejudicou o contribuinte, lhe fará pagar SELIC e multa de 75%. Daí porque aplicável a Súmula 14 do CARF:

[...]

45. Haveria fraude se, por hipótese, os vendedores não confirmassem o fato do pagamento, ou se não houvesse por parte do autuado o registro de entrada das notas fiscais de compras. Daí que a Súmula destaca o termo “Simples apuração”, o que denota que seria necessária uma outra conduta.

Como houve apuração e pagamento de tributo, a decadência deveria ser determinada pela regra do art. 150, §4º do CTN, sendo aplicável *a todas as compras omitidas realizadas até 04/05/2011*.

Reitera o pedido de perícia, indica assistente técnico, e finaliza requerendo:

a) o recebimento da presente defesa prévia, com suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151 do CTN e efeito legal de impedimento quanto a exigência do tributo;

b) seja deferida a perícia solicitada;

- c) seja reconhecida a preliminar de nulidade em razão da ausência de determinação de cálculo em DRE, e de da ausência de identificação dos produtos comprados para revenda que estejam sob regime de tributação monofásica;
- d) seja reconhecida a nulidade quanto a aplicação da multa qualificada de 150%, sem fundamentação, quanto a ocorrência de saldos irregular da conta caixa;
- e) seja reclassificada a multa, de qualificada, para ordinária, de forma a ensejar o reconhecimento da decadência na forma do art. 150 par 4º do CTN;
- f) caso não reconhecida a decadência, seja improcedente a exigência fiscal, por tudo posto na defesa, enfrentando as matérias, como:
 - f1) o reconhecimento da repercussão de receita para empresa sob tributação Lucro Real Trimestral implica em cálculo conforme as regras de apuração do IRPJ, o que implica e em redução do valor a pagar, conforme cálculo de apuração a ser conhecido em perícia, ou diligência;
 - f2) a exclusão da tributação sobre saldos irregulares a conta caixa, tendo em vista que já ocorre a tributação de omissão de receita quanto ao mesmo período em razão das aquisições que supostamente seria pagos com valores em caixa;
 - f3) a exclusão da base de cálculo quanto aos valores de compra de bens sujeitos à tributação monofásica;
 - f4) seja apurado o crédito fiscal decorrente de aquisições, quantos aos produtos sujeitos à tributação sob regime não cumulativo.

Às fls. 16880/16682 e 16893/16915 constam comunicações de alienação de bens em face do que dispõe o art. 64 da Lei nº 9.532/97.

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora

O recurso voluntário foi interposto com observância das condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser CONHECIDO.

As arguições de nulidade deduzidas pela Contribuinte reportam, em verdade, supostos vícios na apuração da base tributável, e assim serão apreciadas como razões de mérito, em linha com o que bem consignado na decisão de 1ª instância:

O sujeito passivo argumenta nulidades, em preliminares a serem analisadas pela autoridade julgadora. Alega *“nulidade em razão de deixar de verificar a composição da receita bruta antes da autuação e fazer as deduções necessárias; nulidade em razão de deixar de verificar a aquisição de bens tributados à modalidade monofásica, e de apuração do crédito correspondente; nulidade quanto a aplicação de multa de 150% para a situação de irregularidade quanto a conta caixa e decadência e reclassificação da multa”*.

Segundo o Decreto nº 70.235, de 1972, in verbis:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas nº artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.” (Grifou-se)

Como se vê, de acordo com o art. 59, I, supra, só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração - que se insere na categoria de ato ou termo -, quando esse auto for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I). A nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, transcrito, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento.

Dessa feita, não devem ser acolhidas as preliminares de nulidade, em razão de não haver ofensa aos dispositivos legais mencionados. Os fundamentos apresentados em algumas delas serão enfrentadas na seqüência, seja como prejudicial de mérito (decadência), seja no âmbito da análise de mérito.

A objeção central da Contribuinte diz respeito à “modalidade de tributação de IRPJ/CSLL”, bem como de Contribuição ao PIS e Cofins, aplicada pela autoridade lançadora, ignorando o regime de tributação ao qual ela se sujeita. Os lançamentos assim formalizados seriam nulos porque:

- Os valores de compras tomados como indicativos de receitas omitidas foram submetidos diretamente à aplicação da alíquota de IRPJ, sem reapuração do lucro tributável correspondente;
- Os valores de compras foram desconsiderados como despesas na apuração fiscal;
- A presunção de saldo credor de caixa foi superposta com a presunção de omissão de receitas a partir de pagamentos não escriturados; e

- Foi ignorada a não incidência de Contribuição ao PIS e de Cofins sobre vários itens revendidos em supermercados, sujeitos a tributação monofásica.

Os lançamentos de IRPJ e CSLL foram determinados na sistemática do lucro real trimestral. Os tributos incidentes sobre o lucro foram calculados mediante aplicação das alíquotas sobre o valor das receitas omitidas apuradas, e a Contribuição ao PIS, bem como a Cofins, foram determinadas mediante aplicação das alíquotas previstas na sistemática não-cumulativa diretamente sobre as receitas omitidas apuradas.

A Informação Fiscal às e-fls. 69/117 consigna que o procedimento fiscal se prestou a apurar a divergência entre *o valor zerado da receita bruta informada na DIPJ do ano-calendário 2011 com o valor declarado a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará de R\$ 22.577.813,30, referente as Notas Fiscais de Saída*. A autoridade fiscal teve em sua posse a escrituração contábil e fiscal da Contribuinte, bem como planilhas de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, mas, centrando a investigação nas notas fiscais de entrada que geraram crédito na apuração não-cumulativa destas contribuições, e nos fornecedores de maior expressão, os questionamentos dirigidos à Contribuinte tiveram por objeto os pagamentos de compras omitidas nos registros fiscais e contábeis, acerca dos quais foi esclarecido tratar-se de erro, sem intenção de omitir receitas. A Contribuinte informou, também, que as compras teriam sido *pagas com recursos próprios, decorrente de sua lícita atividade comercial*, o que estaria evidenciado em saldo de caixa que justificaria tais operações.

A autoridade lançadora determinou os pagamentos das compras não contabilizados e, examinando a conta Caixa, identificou alguns deles lançados a débito da conta Caixa e a crédito das contas representativas de Bancos, *dando a entender que se tratava de saída de recursos da conta Bancos e ingresso na Conta Caixa Geral sem qualquer referência ao pagamento de nota fiscal de compra de mercadorias*, apesar de corresponderem a pagamento de boleto de outros bancos, que não tramitariam pela conta Caixa.

Diante destas constatações, a autoridade fiscal estornou da conta Caixa os pagamentos de fornecedores, evidenciando saldos credores de Caixa, e determinou os pagamentos de compras que não foram identificados nos lançamentos a débito da conta Caixa. Os maiores saldos credores de Caixa de cada mês, apurados em 30/09, 31/10, 31/11 e 27/12/2011, foram tributados como receitas presumidamente omitidas na forma do art. 281, inciso I do RIR/99, descontando-se nos meses seguintes os valores tributados nos meses anteriores. Os pagamentos não contabilizados de compras de mercadorias foram tributados como receitas presumidamente omitidas na forma do art. 281, inciso II do RIR/99.

Consta dos autos apenas DIPJ Retificadora (e-fls. 16624/16696), apresentada em 01/09/2014 – data de lavratura do termo de início do procedimento fiscal -, com apuração de lucro real de baixa expressão nos quatro trimestres do ano-calendário 2011, compatíveis com as Demonstrações de Resultado de e-fls. 16620/16623.

A pretensão da Contribuinte é ver anulados os lançamentos porque não reajustados outros itens da apuração do resultado em razão das receitas omitidas apuradas.

Como se infere dos exemplos apresentados no recurso voluntário, a Contribuinte defende que também deveriam ser majoradas as compras, assim como as deduções de Cofins e Contribuição ao PIS, considerando a “carga tributária média” por ela apurada em, respectivamente, 5,11% e 1,11%. Procedendo dessa forma, com a adição das receitas consideradas omitidas no 1º trimestre/2011 (R\$ 4.976,50) a Contribuinte apurou lucro operacional de R\$ 39.630,24, inferior ao originalmente apurado de R\$ 39.945,59. Em seu entendimento, portanto, como a receita omitida é anulada pelo aumento equivalente do custo dos produtos vendidos, recalculados com as compras que também teriam sido subtraídas da apuração original, e as deduções de Contribuição ao PIS e de Cofins no trimestre também seriam ampliadas com o incremento de receita omitida, não haveria base tributável para o IRPJ e a CSLL. De forma equivalente, com respeito à Contribuição ao PIS e à Cofins, ainda que se ignore que vários bens revendidos não estão sujeitos à incidência por se submeterem à tributação monofásica, no regime normal de tributação a incidência sobre as receitas omitidas seria anulada pelo *crédito fiscal de aquisição dos bens*.

A autoridade julgadora de 1ª instância bem refutou esta pretensão com os seguintes argumentos:

Com a devida vênia, está havendo um equívoco por parte do impugnante. O lançamento não está cobrando as receitas decorrentes das vendas dos produtos comprados, compras estas não registradas na contabilidade.

O lançamento se fundamenta em presunções legais de omissão de receitas, nos termos do art 281 e incisos do RIR/99, e ao prever tais presunções, a legislação supõe, até que se prove o contrário, que ao efetuar os pagamentos de compras sem a devida escrituração, utilizou-se de recursos a margem da contabilidade decorrentes de receitas já auferidas, porém omitidas, e não necessariamente de compras anteriores. Trata-se, portanto, de receitas anteriores às tais compras não registradas. Essas receitas poderiam até ter diversas outras origens, até mesmo ilícitas, o que não vem ao caso. Como não foi demonstrada a origem dos recursos aplicados, não se sabe se decorrem de aquisições de bens e, se decorressem, quais bens, da sua atividade operacional ou não.

Se prevalecesse o raciocínio do sujeito passivo, a presunção legal de omissão de receitas seria letra morta, pois o valor da omissão de receitas seria anulado com a dedução dos custos decorrentes da compra em valor igual.

O que pretende o impugnante é criar uma dedução de receita omitida, a semelhança da presunção legal em comento, o que absolutamente não existe.

Pretendendo garantir a apuração adequada do montante do tributo devido, o contribuinte é quem deveria ter observado a legislação de regência, os prazos respectivos, registrado todas as suas compras, todas as suas receitas, apurado

todos os seus custos e despesas, não incidindo nas hipóteses de presunção legal de omissão de receitas.

O mesmo raciocínio prevalece quanto à impossibilidade de analisar bens tributados ou não na modalidade monofásica e eventuais créditos, no âmbito do PIS/Cofins.

Diante disso, rejeito a pretensão do impugnante quanto à necessidade de deduzir, do montante apurado como receitas omitidas, o montante das supostas compras não registradas, da segregação de bens com tributação monofásica e demais deduções ou créditos aventados.

De fato, a lançamento se sustenta em presunções de omissão de receitas que não autorizam o ajuste correspondente em compras.

A presunção de omissão de receitas decorrente do que a Contribuinte designa como “falta de escrituração de compras”, em verdade, tem como indício a falta de contabilização de pagamentos, como expresso no art. 281, inciso II do RIR/99, que tem como base a seguinte disposição da Lei nº 9.430/96:

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.

A presunção legal foi instituída a partir das evidências recorrentes de que tais pagamentos, quando não escriturados, guardavam significativa possibilidade de terem sido promovidos com recursos à margem da contabilidade, oriundos de receitas subtraídas da escrituração e da tributação em momentos passados. O indício, assim, é elevado à condição de prova suficiente da receita quando o pagamento é realizado e não contabilizado, dispensando, inclusive, a aferição se este pagamento corresponde a compra ou outro gasto eventualmente dedutível na determinação do lucro tributável, porque relevante é a saída de disponibilidades antes não escrituradas. Em tais circunstâncias, ainda que o pagamento corresponda a compra, é possível até que tal valor tenha sido contabilizado como obrigação a pagar, com a potência de onerar os custos e o resultado do período negativamente, ainda que o saldo permaneça em passivo por não haver caixa escritural para suportar o lançamento de seu pagamento, dadas as receitas antes subtraídas da escrituração. Logo, a autoridade fiscal não tinha qualquer dever de recompor os custos do período em face da constatação de pagamentos não contabilizados, ainda que decorrentes de compras. Para desfazer o indício que autoriza a presunção legal, a Contribuinte deve demonstrar que os pagamentos foram promovidos com recursos que não guardam correspondência com valores tributáveis ou, se tributáveis, regularmente submetidos à incidência. Daí porque a perícia pleiteada, com vistas apenas a reconstituir cálculos hipotéticos com a recomposição das compras e deduções de vendas, não tem qualquer utilidade como prova.

A presunção legal de saldo credor de caixa, presente no art. 281, inciso I do RIR/99, tem origem mais remota, expressa no Decreto-lei nº 1.598/77:

Art. 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

[...]

A hipótese legal parte da premissa que a conta contábil representativa de disponibilidades tem saldo necessariamente devedor, ou seja, maior que zero. Quando a conta Caixa apresenta saldo credor, ressalvada a prova de erro, está evidenciado o registro de saídas físicas de Caixa superiores aos registros de entradas físicas e, por consequência, omissão do registro de entradas físicas. Aqui, também, o indício é elevado à condição de prova suficiente do fato gerador, invertendo-se o ônus da prova e imputando-se ao sujeito passivo o dever de provar que não houve saldo credor de Caixa, quer por excesso de registros de saídas físicas, quer por falta de registro de entradas físicas, estas correspondentes a valores não tributáveis ou submetidos a regular tributação.

No presente caso, a Contribuinte havia registrado a débito da conta Caixa valores que saíram de contas representativas de Bancos destinados a pagamentos de títulos objeto de compensação bancária. Tais pagamentos eram destinados a fornecedores, mas não foram contabilizados a débito da conta de obrigações, e sim suprimiram indevidamente a conta Caixa, que estava desguarnecida por falta de registro de entradas físicas passadas, que a lei autoriza presumir como receitas omitidas. Estas receitas omitidas não guardam relação direta com os fornecedores pagos, cujas obrigações, inclusive, podem ter sido contabilizadas originalmente a débito de Estoques, e inclusive onerado os custos e o resultado do período. As receitas presumidamente omitidas são aquelas que deixaram de entrar fisicamente em Caixa, possivelmente verificadas em períodos pretéritos, mas que a lei autoriza presumir como ocorridas na data em que identificado o saldo credor de Caixa. Assim, são aqui aplicáveis as mesmas ponderações feitas acerca da presunção a partir de pagamentos não contabilizados, em favor do proceder da autoridade fiscal, e da inutilidade da perícia requerida.

Com respeito à incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins, caberia à Contribuinte provar que os valores mantidos à margem da contabilidade, que se destinaram aos pagamentos não contabilizados e que deixaram de suprir a conta Caixa, guardavam correspondência com a venda de mercadorias sujeitas a tributação monofásica, ou que estariam associadas a créditos não considerados na apuração não-cumulativa original. As presunções legais autorizam o Fisco a afirmar a omissão de receitas e associá-las à atividade de maior incidência dentre os regimes de tributação a que se sujeita a Contribuinte, nos termos da Lei nº 9.249/95:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º Na hipótese deste artigo, a multa de lançamento de ofício será de trezentos por cento sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, observado o disposto no § 1º do art. 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

§ 4º Para a determinação do valor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep, na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, aplicar-se-á a esta a alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se ao recolhimento da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, calculadas por unidade de medida de produto, não sendo possível identificar qual o produto vendido ou a quantidade que se refere à receita omitida, a contribuição será determinada com base na alíquota *ad valorem* mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º Na determinação da alíquota mais elevada, considerar-se-ão: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – para efeito do disposto nos §§ 4º e 5º deste artigo, as alíquotas aplicáveis às receitas auferidas pela pessoa jurídica no ano-calendário em que ocorreu a omissão; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – para efeito do disposto no § 5º deste artigo, as alíquotas *ad valorem* correspondentes àquelas fixadas por unidade de medida do produto, bem como as alíquotas aplicáveis às demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

É exatamente este o sentido do que fixado na ementa do Acórdão nº 1402-002.274, invocado pela Contribuinte em seu recurso voluntário.

Com a inversão do ônus da prova, cabe ao sujeito passivo provar que outra deveria ser a incidência e, como visto, as cogitações feitas para justificar perícia são inúteis para esta demonstração.

Adicione-se, por oportuno, que o lançamento da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre as receitas omitidas não constitui deduções passíveis de aproveitamento na apuração do lucro tributável nos períodos autuados. Esta é a posição majoritária neste Conselho, bem expressa no voto do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, condutor do Acórdão nº 9101-007.282:

A controvérsia diz respeito ao abatimento (dedução) dos valores de PIS e COFINS autuados como reflexos, isto é, exigidos sobre a mesma receita considerada omitida pela autoridade fiscal responsável pelos lançamentos ora analisados (IRPJ e CSLL).

Trata-se de matéria conhecida dessa 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em Sessão de 07/08/2017, por exemplo, prevaleceu o entendimento, por voto de qualidade, que *a dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.*

Do voto vencedor dessa decisão (Acórdão nº **9101-002.996**), de autoria da I. ex-Presidente do CARF, Dra. Adriana Gomes Rêgo, extrai-se que:

Dúvida não há de que os tributos e contribuições, regra geral, são dedutíveis na apuração do lucro real e da base da CSLL segundo o regime de competência.

Entretanto, não é possível negar que este regime só é assegurado para as incidências devidamente contabilizadas e declaradas. Entendimento em contrário, com a devida vênia, significaria dar ao contribuinte, antecipadamente, o direito de deduzir como despesa os tributos por ele próprio sonogados, o que, em primeira análise, atenta contra o senso comum, senão à razoabilidade e à própria moralidade.

As exigências decorrentes lançadas de ofício (PIS e COFINS) são também passíveis de serem contestadas pelo sujeito passivo, até mesmo de forma (ou por argumento) independente do próprio IRPJ ou CSLL (tal como alguma específica decadência, ou isenção, ou erro de apuração), podendo os seus valores serem alterados ou até mesmo inteiramente cancelados, e por este motivo não podem eles ser deduzidos *a priori*, uma vez que a base de cálculo adotada no lançamento tributário não pode ser precária, nem condicionada à futura deliberação.

Não é atribuição da autoridade lançadora, portanto, reconhecer de ofício uma despesa que foi omitida da escrituração pelo próprio contribuinte. É pressuposto do direito à dedução de uma despesa do lucro real que esta despesa tenha sido escriturada.

Ademais, o reconhecimento antecipado ao contribuinte do direito à dedução da despesa, direito este que ele apenas poderá vir a ter quando de fato vier (e se vier)

a reconhecer a própria despesa (ou seja, a contribuição devida), pode gerar nefastos prejuízos à Fazenda Pública, ao passo que o procedimento adotado pelo fisco (de não deduzir as contribuições do IRPJ e da CSLL lançados de ofício) nenhum prejuízo traz a nenhuma das partes, conforme se passa a demonstrar.

Considere-se, para fins de simplificação de raciocínio, um lançamento por omissão de receitas que gere apenas lançamento de IRPJ (principal) e PIS (reflexo), e que as únicas questões litigiosas ainda pendentes digam respeito apenas (i) ao PIS, e (ii) no que toca ao IRPJ, apenas à dedutibilidade ou não, na sua apuração, do PIS lançado de ofício.

Neste contexto, considerando que a fiscalização não tenha abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (como se entende seja o correto), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), e considerá-la como despesa dedutível do IRPJ; 2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, há que se reconhecer que o lançamento de ofício do IRPJ não exigiu do contribuinte um único centavo a mais do que seria devido.

Portanto, qualquer que venha a ser a decisão administrativa acerca do lançamento de ofício do PIS, vê-se que nenhum prejuízo houve, em qualquer caso, quer ao contribuinte, quer ao Erário.

Por outro lado, considerando agora que a fiscalização houvesse abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (procedimento que se reputa incorreto, e sem base legal), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), porém obrigatoriamente teria de considerar esta despesa como indedutível do IRPJ, pois já a teria previamente abatido do lucro real antes mesmo de reconhecê-la.

A par da dificuldade de controle, por parte da Fazenda Nacional, com relação a este procedimento, há um inegável risco, ao menos potencial, de utilização em duplicidade de uma mesma despesa, em detrimento da Fazenda Pública; 2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, resta então irreversivelmente caracterizado o prejuízo à Fazenda Nacional. Isto porque, neste caso, terá sido permitido ao contribuinte a dedução do lucro real de uma despesa imaterial, inexistente, que nunca foi (e nem será jamais) contabilizada. Dito prejuízo é irreversível pois não é possível às autoridades julgadoras o reformatio in pejus, de sorte que o lançamento de IRPJ terá sido irreversivelmente feito a menor que o devido.

O quadro abaixo sintetiza, em forma esquemática, as aventadas possibilidades:

Dedução do PIS no lançamento de IRPJ	Decisão Final Administrativa	Efeitos Decorrentes	Comentário
NÃO	Pis é devido	Contribuinte poderá então contabilizar o PIS lançado de ofício como despesa dedutível do IRPJ	Sem prejuízo ao contribuinte Sem prejuízo à Fazenda
	Pis não é devido	Nenhum (Lançamento do IRPJ não requer qualquer ajuste nem merece qualquer censura)	Sem prejuízo ao contribuinte Sem prejuízo à Fazenda
SIM	Pis é devido	Quando o contribuinte contabilizar o PIS lançado de ofício, terá de considerá-lo indedutível do IRPJ	Potencial prejuízo à Fazenda, se o contribuinte não considerar o PIS futuramente como indedutível
	Pis não é devido	Lançamento do IRPJ restou incorreto, menor que o devido, e não é possível o <i>reformatio in pejus</i>	Prejuízo irreversível à Fazenda

Por oportuno, salienta-se que esse quadro serve inclusive para decisões em sede de CSRF, porque somente com o reconhecimento expresso e final do contribuinte (por meio da efetiva contabilização, como despesas, dos valores do PIS e da COFINS devidos), é que passará ele a ter direito a deduzir tais despesas dos seus tributos cuja base de cálculo é o lucro apurado (IRPJ e CSLL).

Por todo o exposto, não se deve abater as contribuições lançadas de ofício da base de cálculo do IRPJ e da CSLL constituídos de ofício.

Em outubro de 2019, esta E. 1ª Turma da CSRF, por intermédio do Acórdão nº **9101-004.445**, prevaleceu esse mesmo entendimento, conforme ementa abaixo transcrita:

LUCRO REAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS LANÇADAS DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores do PIS e da Cofins lançados de ofício sobre receitas omitidas. Precedentes. Acórdãos nº 9101-002.996 e 9101-004.114.

Nesse sentido caminhou o Acórdão nº **9101-005.326** que, por maioria de votos, decidiu contrariamente à tese do contribuinte. Nesta ocasião, cumpre observar que o presente Julgador apreciou a matéria pela primeira vez, tendo acompanhado o voto vencedor, da I. Conselheira Dra. Andrea Duek Simantob, pelas conclusões, por entender que, na verdade, o direito pleiteado pela Recorrente não se sustenta não por força do § 1º do artigo 41 da Lei 8.981/95¹, mas sim em face do próprio *regime de competência*, regime este que inclusive é reiterado no *caput* deste dispositivo como condição necessária a permitir a dedutibilidade com tributos.

Os argumentos que constaram em declaração de voto apresentada no caso citado foram em seguida incorporados e complementados no Acórdão nº **9101-005.342**, **9101-005.986** e **9101-006.151**, estes sim de minha relatoria e que, por terem discutidos a mesma matéria, reitero-os como razões de decidir em sentido contrário ao pleito da recorrente:

¹ Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

O contribuinte, ao não reconhecer contabilmente as contribuições ao PIS e COFINS ora exigidas na época dos seus fatos geradores, não incorreu em nenhuma despesa com estes tributos. E se não incorreu em despesa, não há que se falar, aos olhos do princípio da competência, em um direito de dedução fiscal pretérito.

Ora, é pressuposto da dedutibilidade (conceito fiscal) que a despesa (conceito contábil) tenha sido incorrida/registrada pelo contribuinte, o qual possui o poder-dever de mensurar e reconhecer os eventos econômicos que possam impactar suas atividades de acordo com as práticas jurídico-contábeis que entender aplicáveis aos fatos.

Nesse sentido, se o contribuinte, à época dos fatos geradores dos tributos ora lançados, aplicou um critério de mensuração e reconhecimento de passivo tributário do qual o fisco posteriormente não concordou, a diferença lançada constitui, na verdade, um novo fato econômico (fato superveniente), não impactando o lucro líquido por ele apurado no passado.

Tanto é assim que o contribuinte, diante de uma autuação fiscal, poderá questionar a sua exigibilidade pelos meios de defesa que lhe são assegurados e, mais ainda, poderá sequer reconhecer um decréscimo patrimonial daí decorrente.

A fiscalização, ao apurar receitas consideradas omitidas, não incorre em despesas com PIS e COFINS em nome do contribuinte, mesmo em se tratando de lançamentos ditos reflexos. Não há como confundir uma “obrigação tributária”, representada aqui pelos Autos de Infração, com uma “obrigação contábil” (passivo exigível) de exercícios anteriores, este sim redutor de lucro líquido.

Os lançamentos tributários de PIS/COFINS reflexos, pois, não constituem despesas pretéritas capazes de impactar o IRPJ e CSLL lançados no mesmo procedimento fiscal. Tais lançamentos (principal + reflexos), quando muito, poderão gerar uma despesa dedutível no futuro, a depender da avaliação da autuação e do tratamento a ser conferido pelo contribuinte.

Dizemos “poderá” porque cada um dos lançamentos tributários será analisado individualmente pelo contribuinte, que além de possuir a faculdade de discutir a própria legitimidade das cobranças, tem a liberdade, dependendo da medida tomada e da política contábil adotada, de eleger o momento necessário para escriturar esses fatos econômicos em suas demonstrações financeiras, seja a título de passivo exigível, seja a título de provisão ou seja a título de tributo com exigibilidade suspensa, momento este que aí sim a despesa será incorrida, mas que não necessariamente será imediatamente dedutível aos olhos da lei fiscal.

Assim, por exemplo, determinado contribuinte recebe, em 2020, Autos de Infração que exigem tributos de 2016. Caso a contribuinte concorde com a autuação e “abra mão” de discuti-la, ele poderá registrar a obrigação tributária (gerada pelos Autos de Infração) como passivo exigível, sendo a despesa daí decorrente dedutível neste momento em obediência ao regime de competência.

Caso, porém, não concorde com a cobrança, o contribuinte poderá discuti-la sem a necessidade imediata de reconhecer um *passivo exigível*. Mas, mesmo reconhecendo a *contingência*, a despesa daí decorrente ou terá natureza de provisão ou de tributo com exigibilidade suspensa. Em não escriturando, de despesa os tributos lançados não se tratam.

Isso significa dizer que, a todo rigor, a dedução de ofício das contribuições reflexas de PIS/COFINS ensejaria, na verdade, uma redução indevida nas apurações do IRPJ e CSLL, seja porque não impactaram o lucro líquido do exercício, seja porque são despesas apenas em potencial.

Além disso, como bem observou o primeiro paradigma aqui citado (Acórdão nº 9101-002.996), caso o contribuinte logre êxito em afastar as aludidas contribuições reflexas, a dedução de ofício se mostraria indevida e, como seria irreversível, a Fazenda nem mais poderia exigir a diferença correspondente (e devida) de IRPJ e CSLL.

Esclareça-se, por fim, quanto ao apontamento sumário de que *a presunção de saldo credor de caixa foi superposta com a presunção de omissão de receitas a partir de pagamentos não escriturados*, que o procedimento fiscal foi cuidadosamente desenvolvido com vistas a evitar tal sobreposição, como bem exposto pela autoridade julgadora de 1ª instância:

Alega o impugnante que, pelo menos quanto ao 3º quadrimestre de 2011, o contribuinte teria saldos em caixa não contabilizados, e esse valor teria sido usado para pagar as compras não escrituradas nos livros razão e diário, havendo indicação simultânea de que o mesmo valor seria considerado como omissão de receita quanto ao saldo irregular de caixa bem como quanto ao valor da compra. Haveria sobreposição, de forma que deveria ser excluída a tributação sobre a irregularidade da conta Caixa.

A despeito da mera argumentação, que deveria vir demonstrada na impugnação, e não veio, em afronta ao disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que por si só já implicaria na desconsideração do argumento genericamente citado, debrucei-me nos fatos relacionados a cada uma das infrações, quer seja a existência do saldo credor de caixa, quer seja a existência de pagamentos de compras não registrados na contabilidade e constatei que não procede a alegação do contribuinte.

Constata-se da Informação Fiscal e demais elementos que a embasam, que trata-se de fatos geradores distintos, não há a sobreposição alegada.

A título ilustrativo, vejamos algumas observações e exemplos.

O saldo credor de caixa foi gerado a partir da recomposição da conta Caixa, em face de estornos desde o mês 02/2011, que só foi aparecer a partir do mês 09/2011.

Esta infração foi demonstrada por intermédio de algumas planilhas, dentre elas a denominada “Relação de Valores a serem Glosados do Livro Caixa”. Esta, por sua vez, diz respeito a todos os valores referentes às notas fiscais de compra de mercadorias junto aos fornecedores que foram detectadas na conta Banco Contas Correntes, as quais foram lançadas a débito de Caixa e a crédito da conta Banco Conta Correntes, o qual provocou um crescimento artificial do saldo devedor da conta Caixa.

Já a infração correspondente a omissão de receitas em face da falta de escrituração dos pagamentos de compras, está bem descrita em outras planilhas, dentre elas uma denominada “Planilha de Consolidação Mensal dos Pagamentos Omitidos de compra de Mercadorias para efeito de Tributação”, decorrente da “Relação dos Pagamentos Omitidos de Compra de Mercadorias”, a partir da “Relação de Pagamentos confirmados e Respectivas Notas Fiscais”, **com a relação das notas fiscais cujos pagamentos não foram encontrados na sistemática de débito a Caixa**, acima comentada.

Vejamos um dos fornecedores circularizados, J Sleiman. Consoante a Informação Fiscal e respectivos anexos, para este fornecedor, houve valor glosado na conta Caixa, no mês 07/2011, nos seguintes valores: R\$ 1.414,20, R\$ 1.614,80 e R\$ 1.001,98, totalizando R\$ 4.030,98, que contribuiu para a constatação do saldo credor de caixa somente a partir de 09/2011. No entanto, para este fornecedor, estas Notas Fiscais/Pagamentos, e nenhuma outra que esteja no mesmo critério, foi considerada na “Relação dos Pagamentos Omitidos de compra de Mercadorias para efeito de Tributação”.

Em relação ao Fornecedor Nacional Pinheiro Distribuidora de Alimentos Ltda a fiscalização não encontrou nenhum valor semelhante lançado a débito da conta Caixa Geral e a crédito da conta Contas Correntes, consoante outros fornecedores analisados. Isto posto, não foi necessário a confecção da planilha dos valores a serem glosados da conta Caixa Geral. Foi confeccionada apenas a planilha dos Pagamentos Omitidos de Compra de Mercadorias com os mesmos valores constantes na Planilha Relação de Pagamentos confirmados para efeito de consolidação no Anexo 08.

Tais fatos bastam para o convencimento deste julgador no sentido de que não foi trazido nada por intermédio da impugnação que possa infirmar as conclusões do lançamento fiscal nesse aspecto.

De fato, como se vê nas conclusões da Informação Fiscal, no Anexo 1 correspondente ao fornecedor J. Sleiman e Cia Ltda, há distintas planilhas com “Relação de Notas Fiscais Eletrônicas nos Meses de julho, agosto e setembro de 2011”, “Relação das Notas Fiscais escrituradas no Livro de Entradas – Matriz/Filia e não contabilizadas”, “Relação de Pagamentos confirmados e respectivas Notas Fiscais”, “Planilha de Relação dos Pagamentos Omitidos de Compra de Mercadorias” e “Planilha da Relação dos Valores a serem Glosados da Conta Caixa Geral”, a evidenciar o cuidado da autoridade lançadora em distinguir os pagamentos correspondentes a lançamentos a débito de Caixa e a crédito de Bancos, daqueles que não foram contabilizados de forma alguma.

Por todo o exposto, devem ser REJEITADAS as arguições de nulidade e NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto à determinação dos valores devidos a título de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS sobre as presunções de omissão de receitas a partir de saldo credor de caixa e de pagamentos não contabilizados.

Já com respeito à qualificação da penalidade, a autoridade julgadora de 1ª instância firmou o seu cabimento nos seguintes termos:

A impugnação apresentada insurge-se contra a aplicação da multa qualificada sob os argumentos de que o relatório fiscal fundamentou a multa excepcional apenas para a situação de omissão de receitas, deixando de assim compreender quanto ao tema da irregularidade de caixa. Para a aplicação da multa excepcional deve haver explícita motivação. Reproduz a Súmula 25 do CARF. E ainda defende que os fatos que ensejaram a autuação trata-se mais de erro do que fraude, defendendo a aplicação da Súmula 14 do CARF.

[...]

A autoridade administrativa, por sua vez, fundamentou a aplicação da referida multa no art. 44, inciso I e § 1º da Lei 9.430/96, que diz:

[...]

Segundo a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

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.

Entendeu o auditor-fiscal, conforme consta em sua Informação Fiscal, que integra o Auto de Infração, que houve, em tese, o crime de sonegação fiscal, tendo formalizado Representação Fiscal para Fins Penais, considerando o fato do contribuinte ter, por diversas vezes e de maneira continuada, deixado de contabilizar diversas notas fiscais de compra de mercadorias com o intuito deliberado de diminuir as necessidades de receitas, as quais em princípio seriam tributáveis e por consequência, ocasionar a diminuição dos impostos federais incidentes sobre as referidas receitas suprimidas de maneira artificial. E ainda, que os lançamentos efetuados a débito da conta Caixa em contrapartida a conta Contas Correntes para possíveis pagamentos de compra de mercadorias quando os extratos bancários apresentados não corroboram tais lançamentos têm o objetivo também de omitir receitas, considerando o acréscimo anômalo da conta Caixa Geral e o surgimento de saldo credor do caixa após o desfazimento de tais lançamentos irregulares a débito da conta Caixa Geral, o que originou o lançamento por omissão de receitas.

A conduta adotada pelo sujeito passivo não se resumiu a um mero erro. Como pode um erro se perpetrar no decorrer de todo o exercício fiscalizado? Não se trata de fatos pontuais. Há evidente dolo. Constatou-se nos autos, resumido na

Informação Fiscal, que a prática de omissão de compras foi uma rotina e refletiu em grandes diferenças apuradas, conforme se extrai dos quadros a seguir:

Trimestre	Compras Livro Apuração	Compras DIPJ	Diferença
1º	R\$ 4.809.554,09	R\$ 4.563.574,09	R\$ 245.979,10
2º	R\$ 5.268.243,88	R\$ 4.432.669,76	R\$ 835.574,12
3º	R\$ 5.895.727,63	R\$ 4.432.669,76	R\$ 1.405.321,44
4º	R\$ 6.030.073,84	R\$ 4.867.978,84	R\$ 1.162.095,00
Total	R\$ 22.003.599,44	R\$ 18.354.629,81	R\$ 3.648.969,63

Planilha dos Fornecedores Nacionais Selecionados

Fornecedor	Compras - Notas Fiscais Eletrônicas Sped NFE	Compras Contabilizadas – Balancete Contábil.	Diferença
Pinheiro Distribuidora	R\$ 1.730.591,46	R\$ 1.004.900,08	R\$ 725.691,38
Disbece – Distribuidora de Bebidas e Cereais	R\$ 3.415.661,66	R\$ 2.753.978,62	R\$ 661.683,04
Xinguara Industria e Comercio.	R\$ 1.100.696,44	R\$ 515.437,02	R\$ 585.259,42
J S B Comercio	R\$ 178.303,36	R\$ 98.962,62	R\$ 79.340,74
Total	R\$ 6.425.253,92	R\$ 4.373.278,34	R\$ 2.051.975,58

Nestlé do Brasil	R\$ 674.632,82	R\$ 594.280,93	R\$ 80.351,89
J Sleiman e Cia Ltda	R\$ 1.010.235,10	R\$ 880.449,54	R\$ 129.785,56
Fortaleza Distribuidora	R\$ 489.656,70	R\$ 302.483,20	R\$ 187.173,50
Total	R\$ 8.599.777,54	R\$ 6.150.492,01	R\$ 2.449.285,53

Ademais, a conduta adotada pelo contribuinte, que culminou com o acréscimo anômalo da conta Caixa Geral e o surgimento de saldo credor do caixa, também se estendeu para vários fornecedores e para quase todos os meses do ano.

Entendo, portanto, que assiste razão à autoridade administrativa, devendo ser mantida a multa aplicada, na medida em que a conduta praticada pela impugnante se enquadra perfeitamente na hipótese de qualificação da multa de ofício, restando caracterizada a ocorrência da sonegação prevista no art. 71, da Lei nº 4.502/64.

Como se vê, a reiteração dos erros e impropriedades que evidenciaram o saldo credor de Caixa e resultaram na não contabilização de parte dos pagamentos foi suficiente para concluir pela evidência de dolo na conduta da Contribuinte. Contudo, a esta reiteração de ações que podem ser consideradas intencionais, e não apenas erros, não foram associadas provas que indicassem se tratar de receitas da atividade sabidamente tributáveis e omitidas pela Contribuinte.

Em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, esta Conselheira assim firmou seus parâmetros para qualificação da penalidade em lançamentos decorrentes da constatação de omissão de receitas:

Concordo integralmente com a I. Relatora no que tange aos efeitos do Ato Declaratório de Exclusão e à exigência do crédito tributário principal. Mas tenho

outras razões para concluir pelo afastamento da multa de ofício qualificada, de forma que subsistam apenas os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora.

Os debates havidos durante as sessões de julgamento permitiram-me bem delinear os critérios que adoto para exigência da multa de ofício qualificada.

No primeiro caso apreciado, estivemos frente a um contribuinte que havia omitido significativo volume de receitas, apuradas com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, frente a depósitos bancários de origem não comprovada, concluiu a autoridade lançadora pela existência de valores tributáveis.

A contribuinte apresentara livros contábeis que precariamente reproduziam a movimentação bancária questionada, fazendo transitar a maior parte dos valores apenas por contas patrimoniais, e reconhecendo como receita de vendas somente os valores expressos nas notas fiscais emitidas. Consoante reproduzido pelo I. Relator, a contribuinte limitou-se a argüir, sem qualquer prova documental, que em virtude da natureza perecível das mercadorias, havia operações de revenda de mercadorias que seguiam diretamente do produtor rural para os clientes da empresa, acobertadas pela Nota Fiscal de Produtor Rural; o pagamento ocorria de forma informal, de vez que realizava pagamentos aos produtores rurais e posteriormente recebia de seus clientes a quitação das mercadorias revendidas.

A qualificação da penalidade decorreu do fato de a contribuinte não ter emitido notas fiscais, não ter escriturado a maior parte de suas receitas e não ter declarado à Receita Federal sua efetiva receita, tentando passar a falsa impressão que a sua receita de vendas de mercadorias foi de apenas R\$ 1.107.598,81, quando na realidade foi de R\$ 7.109.024,52.

Entendi, frente a estes elementos, que se tratava da simples apuração de omissão de receitas, à qual se reporta à Súmula CARF nº 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

No segundo caso apreciado, as receitas omitidas foram apuradas a partir das informações do Livro Registro de Saídas, que apresentava expressivo volume de operações, ao passo que as DIPJ, DACON e DCTF não continham qualquer registro de resultados tributáveis ou débitos apurados. Ainda assim, a Fiscalização circularizou um dos clientes da fiscalizada, e identificou outras operações que

sequer haviam sido escrituradas no Livro Registro de Saídas. Ao final, concluiu a autoridade fiscal que apesar de ter auferido vultosa receita, a contribuinte agiu dolosamente com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, apresentando declarações zeradas.

Acompanhei a Turma que, à unanimidade, manteve integralmente o crédito tributário ali exigido, com a aplicação da multa qualificada.

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF nº 14, como antes mencionei. A distinção deste caso, em relação ao anterior, está na acusação fiscal. A autoridade lançadora justifica a qualificação da penalidade em razão da omissão mediante declaração ao Fisco Federal de somente R\$ 129.557,60 do total de R\$ 13.947.987,53 das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção da contribuinte em deixar de recolher tributos. A dúvida ganha maior relevo quando observo, no Termo de Verificação Fiscal, que cerca de 50% dos valores omitidos decorrem de CAFÉ DESTIN EXPORTAÇÃO e CAFÉ C/ SUSP PIS-COFINS, cuja exclusão da base de cálculo do SIMPLES Federal poderia decorrer de interpretação da legislação tributária.

Assim, embora entenda que não é o caso de aplicação da Súmula CARF nº 14, concordo com o afastamento da qualificação da penalidade, proposto pela I. Relatora.

Também contrário à qualificação da penalidade foi o entendimento expresso no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.267:

Com referência à qualificação da penalidade em razão da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou

indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador*, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Súmula CARF nº 25: *A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.*

Esclareça-se que, como consignado neste voto, a recorrente invocou a *descrição "auto explicativa" contida nos extratos bancários* para vincular outros depósitos bancários a operações de compra e venda de veículos usados, evidência de vendas sem emissão de nota fiscal, na medida em que as operações assim comprovadas foram admitidas pela Fiscalização como origem de parte dos depósitos bancários. Ocorre que esta circunstância não foi integrada à acusação fiscal acima exposta, acrescida apenas por referências ao significativo descompasso entre a movimentação financeira e as receitas declaradas pelo sujeito passivo, e pela menção ao *grande volume de rendimentos tributáveis* omitidos, mas aí tendo em conta, também, a significativa parcela de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Assim, além da reiteração, a acusação fiscal apenas afirma que a omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada apresenta valores expressivos, constatações que não se prestam como indícios da intenção de omitir receitas sabidamente tributáveis.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta. Desnecessário, portanto, apreciar as demais alegações da recorrente acerca da ausência de embaraços à investigação fiscal, da validade da documentação apresentada e necessária desconstituição por parte da Fiscalização, do regular registro contábil dos rendimentos tributáveis, do

indevido uso da presunção *hominis* para qualificação da penalidade e das inconsistências verificadas na acusação de sonegação, pois tais argumentos já foram antes refutados no que importa à caracterização da omissão de receitas, bem como para manutenção da multa qualificada sobre a omissão de receitas de intermediação financeira.

Por estas razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

De outro lado, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.144, porque agregados outros elementos às apurações feitas a partir dos depósitos bancários que favoreceram a contribuinte no período fiscalizado:

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo atuada decorre da constatação de receitas auferidas no período fiscalizado, mediante confronto dos depósitos bancários com os documentos apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a partir dos quais foi possível constatar que apenas parte das operações foram contabilizadas pela atuada, e que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:

No que concerne à aplicação da multa proporcional ao valor do imposto, a mesma foi de 150%, por prática, em tese, de infração qualificada como:

1 – Sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano-calendário 2001 o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

1.1 – Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (por três anos consecutivos, não entregou a DIPJ, deixando de informar o resultado do exercício, a base de cálculo e o regime de tributação; não informou nenhum valor nas DCTF; não apresentou a escrituração comercial para que houvesse possibilidade de apuração da base de cálculo; não comprovou a origem dos créditos em contas mantidas em instituições financeiras, tendo cabido tal tarefa à fiscalização, tudo evidenciando o intuito de omitir informações, com o fito de eximir-se do pagamento do imposto/contribuições);

1.2 – Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comerciais às mesmas épocas; nesse sentido, a

autuada desfez-se de todo seu patrimônio comercial, reduzindo a ampla rede a apenas um pequeno estabelecimento no endereço constante do cabeçalho).

Acrescente-se a esta acusação as referências, também trazidas pela Fiscalização, acerca da reiteração desta conduta omissiva por parte da pessoa jurídica SANTEX que, antes da autuada (IMPELCO), foi constituída para operação da marca GR ELETRO:

No ano de 2000 foi requisitado procedimento de fiscalização pelo Ministério Público Federal, onde foi constatada a sucessão de SANTEX por IMPELCO – processos números 10183.004979/00-11 (arquivado por decadência) e 10183.002620/2001-25 (créditos inscritos na Dívida Ativa da União).

Em ambas as ocasiões os procedimentos de fiscalização foram precedidos de ações policiais de busca e apreensão nos estabelecimentos da contribuinte, que sempre usa a marca GR ELETRO, mudando apenas o CNPJ dos estabelecimentos e abandonando o anterior, categoria em que se inclui IMPELCO, furtando-se ao cumprimento das obrigações tributárias.

Contudo, no sistema CNPJ os estabelecimentos matriz e filiais de IMPELCO continuam ativos, em vários dos mesmos endereços da empresa sucessora/solidária, além de haver movimentação financeira em 2002 no valor de R\$ 49.283.060,04, de R\$ 42.620.634,83 em 2003, de R\$ 11.790.083,53 em 2004 e de R\$ 58.836,41 em 2005, não havendo entrega de declarações também para esses anos, confirmando a assertiva de que IMPELCO foi "substituída" paulatinamente por VESLE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA (vide fls. 02 a 04 do ANEXO IV – QUATRO)., aberta em 06/06/2000, considerando que a marca GR ELETRO continuou no mercado, inclusive com inserções na mídia televisiva e propaganda contínua em listas telefônicas, sendo mais recentemente substituída pela marca FACILAR, adotada no início de 2007 por VESLE.

Considerando a forma de apuração, nestes autos, dos fatos tributáveis, não são aplicáveis as Súmula CARF nº 14 e 25, porque não se trata de presunção legal de omissão de receitas, ou de simples apuração de omissão de receitas, e ainda que tenha havido arbitramento dos lucros, outras evidências foram agregadas para demonstração do intuito de fraude.

Observe-se, ainda, que a recorrente limita-se a argumentar que não houve embaraço à fiscalização (aspecto antes apreciado em sede de recurso de ofício), e nega a existência de dolo apenas em razão da autuação de fundar em presunção. No mais, afirma confiscatória a penalidade subsistente, ao final pleiteando sua redução para 75% uma vez que reconhecida pelos Nobres Julgadores a quo que: “a contribuinte não causou embaraço à fiscalização, prestando os esclarecimentos que lhe eram possíveis”. Ocorre que o percentual de 150% está previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 para as exigências de ofício nas quais restar caracterizado o intuito de fraude, aqui presente em razão das evidências reunidas pela Fiscalização acerca da deliberada intenção da contribuinte de, reiteradamente praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária.

Tais parâmetros orientaram os votos contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos nº 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Lúvia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Silvia Maria Ribeiro Arruda), 9101-005.084 (Saesa do Brasil Ltda ME), 9101-005.121 (Nadia Maria F. C. de Farias), 9101-005.150 (Ilha Comunicações Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.212 (Abbaturo Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Lúvia De Carli Germano), 9101-005.367 (Centro Ótico Comercial Ltda), 9101-005.366 (Valesa Agropecuária Comércio e Representações Ltda – EPP, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.403 (Cooperfort Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.412 (APK Logística e Transporte Ltda), 9101-005.413 (Francisco Marinho de Assis Pereira, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto), 9101-005.522 (Shock Emergia Ltda), 9101-005.698 (Texsa do Brasil Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.924 (Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.983 (Comercial Importadora Exportadora Formiligas Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-006.116 (Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda, Relatora Lúvia De Carli Germano), 9101-006.321 (Kingsberg Comércio Importação e Exportação de Tecidos Ltda, Relatora Lúvia De Carli Germano), 9101-006.489 (Geral Expresso Agenciamento de Transportes de Carga Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-006.490 (Jetlog Serviços Ltda, Relatora Lúvia De Carli Germano), 9101-006.524 (Rock Star Marketing Ltda), 9101-006.525 (Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda, Relator Gustavo Guimarães da Fonseca), 9101-006.612 (Hotel Thermas Eireli, Relator Gustavo Guimarães da Fonseca), 9101-006.653 (Comercial da Amazônia Petróleo EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-006.670 (Systech Equipamentos Eletrônicos e de Informática Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli) e 9101-007.214 (JSM Engenharia e Terraplenagem Ltda – ME, Relator Luis Henrique Marotti Toselli). A mesma orientação foi adotada no voto proferido no Acórdão nº 9101-005.285 (MMJL Comercial Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), no qual embora fosse possível extrair dos autos evidências para qualificação da penalidade, elas não foram referidas na acusação fiscal para permitir o regular exercício de defesa pelo sujeito passivo. De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão nº 9101-004.838 (Guaporé Comércio de Madeiras Ltda) quando constatado que a autoridade fiscal não só estabeleceu o vínculo dos depósitos bancários com receitas da atividade da Contribuinte como também evidenciou *todo o percurso por ele desenvolvido para, consciente e intencionalmente, suprimi-las das bases tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de*

declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei nº 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas. Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão nº 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), assim como as declarações de voto nos Acórdão nº 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Livia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Livia De Carli Germano), além do voto vencido no Acórdão nº 9101-005.687 (Cerâmica Formigres Ltda).

Nestes autos, depois de relatados os procedimentos para apuração das receitas presumidamente omitidas, a autoridade lançadora consigna na Informação Fiscal de e-fls. 69/117 que:

Elaboramos ainda Representação Fiscal para fins penais considerando o fato do contribuinte ter por diversas vezes e de maneira continuada deixado de contabilizar diversas notas fiscais de compra de mercadorias com o intuito deliberado de diminuir as necessidades de receitas, as quais em princípio seriam tributáveis e por consequência, ocasionar a diminuição dos impostos federais incidentes sobre as referidas receitas suprimidas de maneira artificial.

Destaque-se ainda que os lançamentos efetuados a débito de caixa em contrapartida a Contas Correntes para possíveis pagamentos de compra de mercadorias quando os extratos bancários apresentados não corroboram tais lançamentos tem o objetivo também de omitir receitas, considerando o acréscimo anômalo da conta Caixa Geral e o surgimento de saldo credor de caixa após o desfazimento de tais lançamentos irregulares a débito da conta Caixa Geral, o que originou o lançamento por omissão de receitas.

Ocorre que, todas as receitas omitidas apuradas foram presumidas a partir dos pagamentos não contabilizados e do saldo credor de caixa, sem a adição de quaisquer elementos que pudesse correlacioná-las com receitas da atividade.

Ausente tal demonstração de qualquer correlação entre as receitas presumidamente omitidas com operações sabidamente tributáveis, apesar de válidas as presunções de omissão de receitas, e mesmo diante da reiteração e dos vícios da escrituração fiscal, subsiste dúvida se as entradas correspondiam a receitas da atividade intencionalmente subtraídas da incidência tributária. Assim, por força do art. 112, inciso II do CTN, a qualificação da penalidade não pode subsistir.

Neste ponto, portanto, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade.

A Contribuinte defende, por fim, que, como reflexo da não aplicação da multa qualificada, deve ser reconhecida parcialmente a decadência dos valores lançados, alcançando

todas as compras omitidas realizadas até 04/05/2011, vez que o lançamento Ihe foi cientificado em 04/05/2016, depois de transcorrido o prazo previsto no art. 150, §4º do CTN.

No âmbito do CARF, a matéria tem seu julgamento afetado pelas disposições do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No mesmo sentido permanece expressa tal determinação no art. 99 do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Isto porque, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

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 incorre, 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 imponible, 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).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

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

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo se sujeitar a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos. A manifestação do Superior Tribunal de Justiça, em sede de recursos repetitivos, no REsp nº 973.733/SC, exige conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN.

Tal conduta, como se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também a *declaração prévia do débito*.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do

CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da *aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal*.

Acrescente-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça também aprovou a Súmula nº 555 segundo a qual: *Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*. Todavia, os precedentes para a consolidação deste entendimento, para além do que já consignado acerca do REsp nº 973.733/SC antes referido, têm em conta as seguintes circunstâncias fáticas:

- AgRg nos EREsp 1199262 / MG: afirma aplicável a regra do art. 150, §4º do CTN se o crédito tributário exigido decorre de pagamento a menor de tributo reduzido por creditamento indevido em sistemática não-cumulativa;
- AgRg no Ag 1241890 / RS: confirmou a decadência de crédito tributário relativo a Imposto sobre Serviços – ISS lançado depois de expirado o prazo do art. 173, I do CTN;
- AgRg no Ag 1394456 / SC e AgRg no Ag 1407622 / PR: afastaram aplicação cumulativa dos arts. 150, §4º e 173, I do CTN pretendida para não ver decaída exigência depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- AgRg no AREsp 20880 / PE: validou aplicação da regra do art. 173, I do CTN a tributo estadual sob a premissa de que não havia pagamento ou declaração, como informado na Inscrição em Dívida Ativa;
- AgRg no AREsp 102378 / PR: infirmada a notificação anterior do lançamento, confirmou-se a decadência de Contribuição ao SENAI constituída depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- AgRg no AREsp 246013 / SE: rejeitou a alegação de que a exigência de diferencial de alíquota de ICMS estaria associada a pagamento parcial e manteve a regra decadencial do art. 173, I do CTN;
- AgRg no AREsp 252942 / PE: validou a regra decadencial do art. 173, I do CTN frente a exigência de IRPF decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto sem explicitar se houve alegação de pagamento antecipado ou declaração do débito;
- AgRg no AREsp 260213 / PE e AgRg no REsp 1074191 / MG: validaram a regra decadencial do art. 173, I do CTN frente a exigência de ICMS sem prova de pagamento ou declaração do débito;
- AgRg no REsp 1218460 / SC: manteve a aplicação da regra do art. 173, I do CTN para lançamento de contribuição devida à Fazenda Nacional diante da *inexistência de qualquer pagamento antecipado do tributo por parte da ora*

recorrente (Sujeito Passivo), a qual permaneceu totalmente inerte à obrigação conforme provas de extrato analítico de débitos;

- AgRg no REsp 1235573 / RS: validou a regra decadencial do art. 173, I do CTN porque *a parte deixou de efetuar o pagamento da contribuição devida sobre o 'prêmio por tempo de serviço', em sua totalidade, não havendo que se falar em pagamento parcial ou recolhimento a menor da contribuição sobre a folha de salários;*
- AgREsp 1277854 PR: afasta a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN se *inexistiu pagamento de tributos pela empresa, mas apenas apresentação de DCTF contendo informações sobre supostos créditos tributários a serem compensados;*
- REsp 985301 / SC e REsp 1015907 / RS: afastaram aplicação cumulativa dos arts. 150, §4º e 173, I do CTN pretendida para não ver decaída exigência de Contribuição Previdenciária depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- REsp 1090021 / PE: afasta pretensão de aplicação da regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91 e declara decaída exigência de Contribuição Previdenciária formalizada depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- REsp 1154592 / PR: confirma aplicação da regra decadencial do art. 173, I do CTN a lançamento de IRPJ, IRRF e CSLL por inexistência de pagamento, mas com relato de aplicação de multa qualificada e agravada;
- REsp 1344130 / AL: confirma aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN a lançamento de IRPJ porque *o simples fato de a apuração e o pagamento do crédito terem ocorrido após o vencimento do prazo previsto na legislação tributária não desloca o termo inicial da decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I, do CTN) e também porque não consignada a existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte que efetuou o pagamento após o vencimento.*

Confirma-se, portanto, que a quase totalidade dos precedentes sequer tangenciou a repercussão das obrigações acessórias impostas aos sujeitos passivos. Quanto à decisão no AgRg no REsp nº 1.277.854/PR, ela aparenta contrariar a decisão em sede de repetitivos proferida no REsp nº 973.733/SC que cogita da aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN na hipótese de informação do débito em DCTF, muito embora apontamentos ao longo do voto da primeira, acerca da informação do débito em declaração, indiquem corresponder à formalização da compensação, mas não em Declaração de Compensação – DCOMP, vez que referente a débitos de IRRF devidos em abril e maio de 1998, enquanto referida declaração somente foi instituída com a Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002. Nota-se, ainda, que se a decisão no AgRg no REsp nº 1.277.854/PR negasse a aplicação do art. 150, §4º do CTN na hipótese de declaração parcial do débito em DCTF, ela poderia estar em contradição com a própria súmula aprovada, segundo a qual, *quando não houver declaração do débito, o prazo*

decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

De todo o exposto conclui-se que não há, naquele julgado ou nos demais que instruem a Súmula nº 555 do STJ, maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição. Referido dispositivo, por sua vez, assim estabelece:

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

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Indispensável, portanto, o exercício da atividade que a lei atribui ao sujeito passivo, a qual não se limita ao pagamento, que deve estar associado à apuração do crédito tributário devido, assim estampada em sua escrituração comercial e fiscal.

No presente caso, no ano-calendário 2011, a Contribuinte apresentou DIPJ Retificadora no início do procedimento fiscal, informando apuração na sistemática do lucro real trimestral e indicando valores devidos a título de IRPJ e CSLL em todos os trimestres, acerca dos quais a autoridade lançadora não fez qualquer ressalva de declaração ou recolhimento, formalizando a exigência apenas em face das receitas presumidamente omitidas e na sistemática de tributação indicada e DIPJ.

A DIPJ não traz informações da apuração de Contribuição ao PIS e de Cofins, mas a autoridade lançadora também nada indicou acerca da falta de recolhimento destas contribuições sobre as receitas do período. Para além disso, vê-se no extrato do Diário Geral do 1º quadrimestre às e-fls. 4079/6556 que há recolhimentos contabilizados para estas contribuições, referente ao

mês de janeiro/2011, realizado em 25/02/2011, bem como apuração de Contribuição ao PIS e Cofins a recuperar em fevereiro, março e abril/2011.

Como se vê, as ressalvas da autoridade fiscal à apuração originalmente promovida pela Contribuinte não se prestaram a desconstituí-la e ensejaram, apenas, exigência suplementar de tributos. Assim, não se pode dizer que se verificaria uma das hipóteses de inaplicabilidade da homologação tácita prevista no art. 150, §4º do CTN, nas quais *a lei não prevê o pagamento antecipado da exação*, ou que, *a despeito da previsão legal, o mesmo incorre*.

Afastada a hipótese de *dolo, fraude ou simulação*, que também excepciona a aplicação do art. 150, §4º do CTN, importa reconhecer a homologação tácita das apurações em relação às quais já havia transcorrido 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador por ocasião do lançamento cientificado à Contribuinte em 11/05/2016.

Equivoca-se a Contribuinte quando firma a decadência em face de *compras omitidas realizadas até 04/05/2011*. Primeiro porque a ciência do lançamento não se verificou em 04/05/2016, mas sim em 11/05/2016. Segundo porque a homologação tácita prevista no art. 150, §4º do CTN se verifica em *cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador*, o qual se perfaz ao final de cada trimestre, no que se refere ao IRPJ e à CSLL, e ao final de cada mês, com respeito à Contribuição ao PIS e a Cofins.

Assim, em 11/05/2016 já se encontravam homologadas tacitamente as apurações de IRPJ e CSLL no 1º trimestre de 2011, e as apurações de Contribuição ao PIS e de Cofins nos meses de janeiro/2011 a abril/2011.

No âmbito da decadência, portanto, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário da Contribuinte para cancelar as exigências de IRPJ e CSLL no 1º trimestre de 2011, e de Contribuição ao PIS e de Cofins nos meses de janeiro/2011 a abril/2011.

Conclusão

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade e ACOLHER a arguição de decadência em face das exigências de IRPJ e CSLL no 1º trimestre de 2011, e de Contribuição ao PIS e de Cofins nos meses de janeiro/2011 a abril/2011.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca

Em síntese, a Relatora compreendeu que *“todas as receitas omitidas apuradas foram presumidas a partir dos pagamentos não contabilizados e do saldo credor de caixa, sem a adição de quaisquer elementos que pudesse correlacioná-las com receitas da atividade”* e que, *“Ausente tal demonstração de qualquer correlação entre as receitas presumidamente omitidas com operações sabidamente tributáveis, apesar de válidas as presunções de omissão de receitas, e mesmo diante da reiteração e dos vícios da escrituração fiscal, subsiste dúvida se as entradas correspondiam a receitas da atividade intencionalmente subtraídas da incidência tributária. Assim, por força do art. 112, inciso II do CTN, a qualificação da penalidade não pode subsistir”*.

Entretanto, ousou divergir no sentido de que é factível a qualificação da multa, nos casos de presunção da omissão de receitas, mesmo quando inexistir a demonstração da correlação entre as entradas das quais decorreu a presunção e as receitas da atividade fim. Isso porque, essa correlação já se encontra albergada pela própria natureza da presunção de omissão de receitas, sendo despendidas quaisquer outras incursões da fiscalização nesse sentido.

Porém, ainda que esse elemento seja desnecessário, é imprescindível que a fiscalização identifique outros fatores que indiquem que a omissão de receitas foi concebida de forma dolosa, relatando-os de forma clara e objetiva e correlacionando-os à qualificação perpetrada.

No caso dos autos, verifica-se que a fiscalização, em que pese conste do lançamento menção ao *“Art. 44, inciso I, e §1º, da Lei nº 9.430/96”*, não dedicou uma linha sequer para fundamentar a qualificação da penalidade. Apenas refere-se a alguns aspectos fáticos que justificaram a elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais, o que não é suficiente para dar lastro à aplicação da duplicação da pena, visto que, em matéria sancionatória, o libelo acusatório não pode ser presumido, em atendimento ao princípio da tipicidade, que estabelece que a descrição da conduta infracional deve ser precisa, clara e completa no auto de infração, não admitindo presunções ou lacunas na narrativa dos fatos. Deriva diretamente dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, consagrados no art. 5º, II e XXXIX da Constituição Federal.

Por tais razões, acompanho a I. Relatora pelas suas conclusões.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Manifestei interesse em apresentar a presente declaração de voto para expor as razões que me levaram a acompanhar o afastamento da multa qualificada apenas pelas conclusões do voto da I. Relatora.

Como venho me posicionando sobre a matéria, cabe ao Fisco o ônus de demonstrar qual foi exatamente a conduta fraudulenta ou dolosa que sustentaria a qualificação da penalidade, lembrando que a multa de ofício ordinária, de 75%, deve ser aplicada, nos exatos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, *sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*, cabendo a qualificação apenas nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, como dispõe o §1º deste mesmo dispositivo legal.

Ocorre que, da análise dos autos, nota-se que a fiscalização, embora mencione genericamente o *Art. 44, inciso I, e §1º, da Lei nº 9.430/96*, em nenhum momento justificou a sua aplicação ao caso concreto, o que macula a duplicação da multa por falta de motivação e cerceamento de defesa.

Essas as razões, contudo, para acompanhar Relatora pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli