



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

**Processo nº** 10380.727157/2012-54  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Resolução nº** **1301-000.217 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 23 de setembro de 2014  
**Assunto** CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
INDÚSTRIA BRASILEIRA DE ARTEFATOS PLÁSTICOS S/A - IBAP

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.

“documento assinado digitalmente”

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

## Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, relativas aos anos-calendário de 2008 e 2009.

Transcrevo, a seguir, relato feito em primeira instância acerca dos fatos apurados e das razões trazidas pela fiscalizada em sede de impugnação.

[...]

Contra o sujeito passivo de que trata o presente processo foram lavrados os autos de infração a seguir indicados:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, fls. 03/13, no valor total de R\$ 13.169.704,60, incluídos encargos legais.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, fls. 14/23, no valor total de R\$ 4.931.989,93, incluindo encargos legais.

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, fls. 24/42, no valor total de R\$ 7.650.371,95, incluindo encargos legais.

Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, fls. 43/63, no valor total de R\$ 1.660.936,05, incluindo encargos legais.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 05/06, e o Termo de Verificação Fiscal, fls. 64/72, foram apuradas as seguintes infrações:

### *1 – Omissão de Receitas (Saldo Credor de Caixa)*

Conforme Termo de Intimação Fiscal Nº 3, a empresa foi intimada a comprovar, através de documentos hábeis e idôneos, o suprimento de caixa registrado na contabilidade em 15/02/08, em dinheiro, no valor de R\$ 7.918.488,22, lançado em contrapartida da conta DUPLICATAS A RECEBER. Foi anexado a este processo o Razão da conta DUPLICATAS A RECEBER referente ao mês de fevereiro de 2008, no qual consta o referido lançamento. Ressalte-se que na conta DUPLICATAS A RECEBER não havia saldo suficiente para comportar o suprimento de caixa mencionado.

Também foi intimada a comprovar os direitos registrados junto à empresa RECICLAR RECICLADORA DE PLÁSTICO LTDA conta do Ativo 121010006, em relação ao ano de 2008, cujo saldo ao final do referido exercício era de R\$ 4.217.531,34, e o suprimento de caixa, em dinheiro, no mesmo valor de R\$ 4.217.531,34, registrado na contabilidade em 02/01/2009.

A empresa não apresentou quaisquer esclarecimentos, conforme Termo de Constatação Fiscal de 10/05/2012.

**Não tendo a empresa apresentado documentação comprobatória dos elevados ingressos na conta CAIXA - 111010001, nem das contrapartidas dos referidos**



1999 (Regulamento do Imposto de Renda) c/c Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40.

Caracterizada a omissão de receitas, além do lançamento correspondente ao IRPJ, foram efetuados os lançamentos reflexos de CSLL, COFINS E PIS.

As bases de cálculo utilizadas são os valores mensais das obrigações não comprovadas.

Enquadramento Legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 279, 280, 281, inciso III, e 288 do RIR/99.

### *3 – Omissão de Receitas (Depósitos Bancários de Origem não Comprovada)*

Conforme Termo de Intimação Fiscal Nº 3, a empresa foi intimada a comprovar, através de documentos hábeis e idôneos, os lançamentos relacionados no demonstrativo LANÇAMENTOS CONTÁBEIS CUJOS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DEVEM SER APRESENTADOS, em anexo ao Termo. Entre os lançamentos relacionados está o correspondente ao depósito efetuado no dia 28/03/2008, na conta 111020017 – UNIBANCO S/A AG.0373 CTA 2197359, no valor de R\$ 1.344.000,00.

Conforme Termo de Intimação Fiscal 04 de 05/06/2012, recebido pelo Procurador e Contador da empresa no dia 13/06/2012, a empresa foi reintimada a comprovar a origem dos recursos referentes ao referido depósito, com a documentação hábil e idônea.

Também foi informada de que a não comprovação da origem dos recursos seria enquadrada como omissão de receitas nos termos do art. 42 da Lei 9430/96.

Decorrido o prazo, a empresa não apresentou a referida documentação, caracterizando a existência de depósitos bancários de origem não comprovada, conforme previsto no art. 287 do Regulamento do Imposto de Renda, c/c art. 42 da Lei 9.430/96.

Caracterizada a omissão de receitas, além do lançamento correspondente ao IRPJ, foram efetuados os lançamentos reflexos de CSLL, COFINS E PIS.

A base de cálculo utilizada foi o valor de R\$ 1.344.000,00, referente ao depósito não comprovado, conforme lançamento contábil efetuado no dia 28/03/2008, na conta 111020017 – UNIBANCO S/A AG.0373 CTA 2197359.

Enquadramento Legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 279, 280, 287 e 288 do RIR/99.

### *4 – Incidência Não-Cumulativa Padrão – Insuficiência de Recolhimento da Cofins*

Conforme Termo de Intimação Fiscal Nº 3, a empresa foi intimada a justificar as diferenças apuradas quanto à COFINS, no DEMONSTRATIVO DE DIFERENÇAS APURADAS CONTRIBUIÇÕES, em anexo ao Termo.

As bases de cálculo consideradas na apuração da COFINS, bem como os créditos apurados foram demonstrados no batimento em anexo ao Termo (EVIDENCIAÇÃO DA COFINS DEVIDA EM CADA COMPETÊNCIA).

As bases de cálculo referem-se a receitas escrituradas na contabilidade da empresa e os créditos referem-se a notas fiscais apresentadas pela empresa à fiscalização.

Os valores das contribuições que foram lançadas, são os relacionados no DEMONSTRATIVO DE DIFERENÇAS APURADAS CONTRIBUIÇÕES (em anexo ao Termo), obtidos com base na conta contábil 21301006 – COFINS A RECOLHER. Foram abatidos os valores declarados em DCTF.

A empresa não apresentou quaisquer esclarecimentos sobre as diferenças apuradas.

Para esta infração foi aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento).

O enquadramento legal encontra-se discriminado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 26/35.

*5 – Incidência Não-Cumulativa Padrão – Insuficiência de Recolhimento da Contribuição para o PIS/PASEP*

Conforme Termo de Intimação Fiscal Nº 3, a empresa foi intimada a justificar as diferenças apuradas quanto ao PIS, no DEMONSTRATIVO DE DIFERENÇAS APURADAS CONTRIBUIÇÕES, em anexo ao Termo.

As bases de cálculo consideradas na apuração do PIS, bem como os créditos apurados, estão demonstrados no batimento em anexo ao Termo (EVIDENCIAÇÃO DO PIS DEVIDO EM CADA COMPETÊNCIA).

As bases de cálculo referem-se a receitas escrituradas na contabilidade da empresa e os créditos referem-se a notas fiscais apresentadas pela empresa à fiscalização.

Os valores das contribuições que foram lançadas, são os relacionados no DEMONSTRATIVO DE DIFERENÇAS APURADAS CONTRIBUIÇÕES (em anexo ao Termo), obtidos com base na conta contábil 21301005 – PIS A RECOLHER. Foram abatidos os valores declarados em DCTF.

A empresa não apresentou quaisquer esclarecimentos sobre as diferenças apuradas.

Para esta infração foi aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento).

O enquadramento legal encontra-se discriminado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 26/35.

Ao final do Termo de Verificação Fiscal, fls. 64/72, os autuantes “fazem” a seguinte conclusão:

*Tendo sido constatada a existência de contribuições sociais a recolher (COFINS e PIS) e a prática, por parte da empresa fiscalizada, de omissão no registro de receitas foi efetuado o presente lançamento referente ao IRPJ, CSLL COFINS e PIS.*

*As alíquotas utilizadas foram evidenciadas nos demonstrativos em anexo ao presente auto de infração.*

*Quanto às infrações correspondentes à omissão de receita (saldo credor de caixa passivo fictício e depósitos bancários de origem não comprovada), a multa aplicada foi de 150% (cento e cinquenta por cento), qualificada nos termos do art. 44,*

*inciso I e § 1º da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488/2007, c/c art. 71 da Lei 4.502/64.*

*Como ficou demonstrado, a empresa utilizou diversos artifícios para omitir o registro de suas vendas.*

*É de se estranhar que a empresa não tenha se manifestado sobre o depósito milionário (R\$ 1.344.000,00) na sua conta bancária junto ao Unibanco, realizado em 28/03/08. Também não se manifestou sobre os empréstimos junto ao Banco Guanabara (R\$ 1.000.000,00) e BANRISUL (R\$ 1.438.969,72).*

*A empresa também não apresentou os documentos comprobatórios de seus direitos de credor junto à empresa RECICLAR RECICLADORA DE PLÁSTICO LTDA no valor, também milionário, de R\$ 4.217.531,34. É importante ressaltar o pagamento desse elevado valor em um único dia, em dinheiro, por parte da RECICLAR RECICLADORA DE PLÁSTICO LTDA para a IBAP.*

*A prova cabal de que todas essas práticas visavam omitir o ingresso de receitas da empresa é a baixa da conta DUPLICATAS A RECEBER, no valor de R\$ 7.918.488,22, em contra partida da conta CAIXA no dia 15/02/08, conforme evidenciado no razão da conta DUPLICATAS A RECEBER referente ao mês de fevereiro de 2008 (em anexo). Para que isso acontecesse, todos os clientes da empresa deveriam ter pago suas duplicatas, em dinheiro, ao mesmo tempo. Mais grave do que isso é o fato de que não havia saldo para comportar esse valor. O saldo da conta DUPLICATAS A RECEBER, antes deste lançamento, era de R\$ 4.862.209,04.*

*A empresa adotou as práticas contábeis anteriormente mencionadas para ocultar a ocorrência dos fatos geradores de tributos decorrentes das receitas omitidas, tendo deixado de declarar os tributos devidos em DCTF e efetuar os recolhimentos respectivos.*

*Por tudo que foi exposto restou clara a ação e/ou omissão do contribuinte acarretando a qualificação da multa ora imposta.*

*Tais condutas do contribuinte também configuram, em tese, crime contra a ordem tributária nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90.*

Inconformado com as exigências, das quais tomou ciência em 20/06/2012, fls. 04, 15, 24 e 44, o contribuinte apresentou impugnação em 20/07/2012, fls. 146/166, contrapondo-se aos lançamentos com base nos argumentos a seguir sintetizados.

### **DO PASSIVO FICTÍCIO E DO SALDO CREDOR DE CAIXA. QUADRO HISTÓRICO**

Alega a defesa que, independentemente do mérito, a recomposição de Caixa manejou apenas a coluna de "entradas não comprovadas", que a autoridade lançadora chama "estornos realizados" (fls. 117/138 do arquivo pdf, de numeração não imprimível).

Afirma que, se o saldo credor de caixa somente veio à tona porque a impugnante teria pago fornecedores com recursos que estavam efetivamente em seu caixa físico, tais recursos de caixa, ainda que oriundos de operações supostamente não contabilizadas, giravam DENTRO da empresa, de modo que, pago o tributo sobre o mais antigo valor acaso desvendado, esse mesmo valor há de ser transposto do "caixa físico" para o Caixa Contábil, sob pena de a tributação vir a incidir várias vezes sobre a mesma operação.

Considera fundamental trazer algumas explicações sobre o estouro de caixa (saldo credor), bem como sobre o passivo fictício que, a rigor se confundem na formação do lucro presumidamente omitido.

Nesse sentido, a defesa faz um análise histórica das duas presunções legais – saldo credor de caixa e passivo fictício – com a transcrição da legislação pertinente e da jurisprudência administrativa, para, ao final, concluir que, fosse nos primórdios, antes do Decreto-lei 1.598/77; fosse sob a sua vigência, seja agora sob a Lei nº 9.430/96, o passivo fictício tem sido, e é – e sempre o será – , uma presunção, na medida em que outros ingressos podem lastrear os pagamentos não contabilizados. Outros ingressos? Sim, vejamo-los:

(i) dinheiro com problema no Direito de Família, da mulher, do pai, do filho, do sogro, de um parente, em que a conveniência familiar de não aparecer é maior do que o risco fiscal de ocultar;

(ii) dinheiro de empréstimos de particulares. Deveras, quantas empresas não se socorrem dos agiotas quando perdem o crédito na rede bancária? Como contabilizar? Evidente que não há como.

(iii) Também os dinheiros sob preconceitos: fiéis, religião, amantes, companheiro (a), em que o impedimento de aparecer, para alguns, é absoluto, armários, seitas e quejandos.

(iv) Configurações outras, assustadoras, com origem no ilícito penal propriamente dito: quantas empresas foram abertas ou supridas de Caixa com o produto do roubo do Banco Central?! Evidente que não se trata de omissão de receitas, nem o assaltante confessará que o dinheiro suprido viajou no túnel do banco. E dos políticos, dizem os jornais.

Entende a defesa que, em qualquer desses ingressos, nenhuma omissão de receitas, muitos menos a incidência de PIS e Cofins, mas real a omissão negocial, a grande diferença entre a presunção (possibilidade, probabilidade) e a verdade material cabalmente comprovada, o fato real. Em sendo o passivo fictício apenas uma presunção, há de se lhe aplicar o tipo não-penal, na forma do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, matéria a ser demonstrada mais adiante, uma vez que a autoridade do lançamento aplicou a multa de 150%, que corresponde, não à presunção da omissão, mas à certeza da fraude, da sonegação ou do conluio.

### **DO TIPO FISCAL DO PASSIVO FICTÍCIO: MANUTENÇÃO**

A defesa faz uma breve análise sobre qual seria o tipo-fiscal do Passivo Fictício, com transcrição de doutrina e dispositivos legais que tratam da referida presunção legal.

Considera que, tanto pelo disposto no art. 12, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77 quanto pelo estabelecido pelo art. 40 da Lei nº 9.430/96, o tipo-fiscal é a manutenção.

A partir da definição do que venha a ser manutenção «fazer perdurar em determinado estado» indaga: Perdurar por quanto tempo? Quando, o corte, no tempo? A lei específica nada diz. Di-lo a Ciência Contábil: manutenção, em contabilidade, é a posição contábil levada ao encerramento do exercício, quando todas as contas transitórias são encerradas; e algumas, as contas mantidas, são transpassadas para o exercício seguinte. Em conclusão, uma situação passiva em janeiro e encerrada em janeiro não é conta mantida no balanço da empresa, porque transitoriamente encerrada.

Uma posição contábil é transitória quando criada depois do balanço de abertura e encerrada no balanço final; é conta mantida quando vem a ultrapassar o balanço final

para ser restaurada no balanço seguinte. O Parecer Normativo CST nº 108/78 é muito objetivo em esclarecer que transitórias são as contas abertas e encerradas até o balanço em curso; e permanentes (mantidas), as contas que ultrapassam o exercício seguinte. Na ausência de outro critério, a expressão legal «manutenção no passivo» há de ser tomada no sentido léxico-lógico-contábil, de conta que permaneceu (mantida), mas nada a ver com ativo permanente. Afinal, a lei tributária não pode subverter a linguagem (art. 110 do CTN).

Considera que, se o suposto passivo fictício não representasse recursos de caixa entregues pelo proprietário ou controlador da companhia, e utilizados no efetivo pagamento de títulos da empresa, o tal passivo fictício jamais viria a ser encontrado, tudo por uma razão muito simples: encontrado foi pelo Fisco justamente porque DENTRO da empresa, no giro da empresa, ainda que não tenha - hipótese que se diz apenas em prol do direito de argumentar -, ingressado pela via contábil ao Caixa-contábil da empresa. Na gaveta, sim; no Caixa-fisco-contábil, não. Em suma, a distribuição, ainda que presumida, do passivo fictício, situa-se no campo da impossibilidade contábil.

Continuando a defesa faz os seguintes questionamentos e manifesta o seu entendimento.

- Impossibilidade contábil? Sim, isto mesmo, assim o vejamos. Admita-se esteja a empresa a vender-e-receber, sem todavia fazer o registro de parte ou da totalidade dessa venda-recebimento. Obviamente, o dinheiro físico é desviado da empresa para o seu proprietário ou controlador. O proprietário ou controlador pode dar diversos destinos ao recurso que embolsou, digamos, viagens, mansões, fazendas, etc. Pode também devolver à empresa os recursos de caixa que dela desviou. E o faz por uma razão fundamental: a empresa necessita dos recursos justamente para pagar as duplicatas aos seus fornecedores.

- Recursos de caixa? Sim, os recursos de caixa, expressão fundamental da configuração do passivo fictício, assim o registro expresso do Decreto-lei nº 1.598/77. Vale mencionar que, anteriormente ao Decreto-lei 1.598/77, ainda em 1970, a CST – Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal baixara o Parecer Normativo nº 214 (30.07.1970), explicitando que a «Importância tributada em poder da pessoa jurídica como "passivo fictício", em virtude de ação fiscal, pode ser considerada reserva livre para fins de aumento de capital», o que afasta de imediato o entendimento de que o valor presumidamente omitido fora também presumidamente distribuído.

- Evidente que um recurso de caixa encontrado DENTRO da empresa, justo porque a biópsia das suas entranhas demonstrara a existência da reserva de lucros formada por obrigações inexistentes, não pode ser considerado distribuído, exatamente porque encontrado dentro da empresa, ali mesmo, na empresa (pleonástico), girando dentro da empresa, sem qualquer distribuição; pelo contrário, em vez de distribuição, o aporte do seu valor pelo proprietário. Logo, repercutir o IR-Fonte sobre fato materialmente inexistente, inclusive do ponto de vista teórico, impossível de acontecer, porque os recursos foram utilizados no pagamento aos fornecedores - equivale a cobrar tributo sob o formato do enriquecimento ilícito.

Em seguida, a defesa passa a fazer uma análise do disposto no art. 12, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, que trata da presunção legal de Suprimentos de Caixa efetuados por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia.

Nesse sentido, conclui que, apenas para argumentar, seja dada a hipótese de, configurado o passivo fictício e/ou saldo credor de caixa, o contribuinte tem o direito ao arbitramento do lucro tributável da referida operação, na forma do § 3º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77. Sob que critérios? A legislação do Imposto de Renda dispõe de amplos critérios para segregar resultados, sem desprezar a escrita contábil. Exemplo: lucro da exploração, por atividades. Não seria, evidente, o caso de arbitrar todo o lucro, desprezando a escrita da empresa; mas apenas de segregar os «recursos de caixa fornecidos à empresa». Por que não o critério de 9,6% da empresa comercial/industrial, do critério geral de arbitramento, a incidir tão-só sobre os tais recursos de caixa fornecidos à empresa?

### DA COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL DO PASSIVO

Afirma a impugnante que inexistiu qualquer passivo não-comprovado. Existiu, sim, a efetiva dificuldade de administrar o fluxo de papéis à equipe fiscal. Considera que não é fácil levar papéis à autoridade lançamento em atividade externa, noutras empresas, noutros municípios, quando da intimação para comparecer à sede do Fisco. Tanto mais difícil ante a dificuldade de qualquer contato, seja pelo minguado expediente ao público (somente pela manhã, não antes das 09h nem depois das 11:30h); seja por conta das barreiras intransponíveis, crachás, senhas e agendamentos. Para evitar tais contratemplos é que a lei estabelece a proibição de fiscalizar pela via postal.

Alega que jamais recusou a apresentação de qualquer documento. Houve apenas o desencontro provocado pela infração, cometida pelo Fisco, da regra do art. 904 do RIR/99. Com estes esclarecimentos, eis a documentação das contas, comprovando-as:

- Multiunião Comércio de Usinagem Ltda, anexo nº 1;
- Premix Multiolefinas Comercial Ltda, anexo nº 2;
- Banco Barrisul S. A., Banco Guanabara S. A. e Unibanco S. A., anexo nº 3.

A discussão resume-se, ante as comprovações, à recomposição do Caixa, valores antecipados (Duplicatas a Receber) e da conta Reciclar Recicladora de Plástico Ltda.

A autoridade do lançamento agiu com absoluta correção na recomposição do saldo de Caixa; excluindo o valor dado como recebido, alocando-os de volta à medida do recebimento. O erro deu-se apenas quando somou todos os saldos do mês, passando por cima da evidência de que se determinada parcela foi omitida como receita, mas tributada pelo Fisco, há de ser chamada ao Caixa, justamente porque permaneceu no giro da empresa, dentro da empresa, quitando os títulos da empresa.

Mês/Ano	Maior Saldo	Parcela do Mês	Saldo do Ano
Jan/08	708.869,44	708.869,44	
Fev/08			
Mar/08			
Abr/08			
Mai/08	920.489,05	211.619,61	
Jun/08	1.072.069,34	151.580,29	
Jul/08			

Ago/08			
Set/08			
Out/08			
Nov/08			
Dez/08			1.072.069,34
Jan/09			
Fev			
Mar			
Abr			
Mai	1.840.130,12	768.060,78	
Jun			
Jul			
Ago			
Set			
Out			
Nov			
Dez			768.060,78

Os valores acima, R\$ 1.072.069,34 e R\$ 768.060,78, para 2008 e 2009, constituem o resultado do "desprovimento de caixa", isto é, o efetivo saldo-credor, na forma do art. 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, para o cálculo do IRPJ e da CSL, termo referencial de juros, jan/2009 e jan/2010, respectivamente. Quanto aos reflexos de PIS e Cofins, sim; os valores acima, base mensal, jan/08, R\$ 708.869,44; mai/08, R\$ fev/211.619,61; jun/08, R\$ 151.580,29; mai/09, R\$ 768.070,78. Para o IPI, não. Comprovar-se-á, no processo respectivo, inexistir previsão legal para levar a presunção do passivo fictício para o IPI.

#### **DO AGRAVAMENTO DA PENALIDADE**

Após mais uma vez fazer referência ao fato de que o lançamento estaria embasado em presunções, a defesa cita manifestação do STF no sentido de que - não dá para levar alguém ao cárcere sob a presunção de que matou se não há sequer a certeza certa de que o "defunto" morreu. Por igual, na presunção da receita omitida com base na figura do passivo fictício, a lei elege uma presunção, que não pode ser tomada em sentido absoluto, posto que recursos outros podem ser oriundos de outras hipóteses, algumas até mais graves como o sequestro, o assalto, o roubo; ou, o mais comum e mais benigno, o socorro de amigos e familiares ou o tradicional empréstimo de agiotas.

A lei exige para enquadrar o procedimento como tipo fiscal sujeito à penalidade agravada que o fato se enquadre numa destas três hipóteses, ou nas três, respectivamente artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Qualquer das hipóteses há de ficar cabalmente provada e comprovada. Nos autos, genericamente, apenas (fl. 23 do arquivo pdf): “*Quanto às infrações correspondentes à omissão de receita (saldo credor de caixa, passivo fictício e depósitos bancários de origem não comprovada), a multa aplicada foi de 150% (cento e cinquenta por cento), qualificada nos termos do art. 44, inciso I e § 19 da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488/2007, c/c art. 71 da Lei 4.502/64. Como ficou demonstrado, a empresa utilizou diversos artifícios para omitir o registro de suas vendas*”.

A impugnante chama a atenção para o detalhe de que a autoridade do lançamento não tipifica o procedimento em qualquer dos artigos (71, 72 ou 73); nem num, nem no outro, tanto assim que não se refere especificamente a nenhum deles, optando pela capitulação a granel, no que apenas repete a dicção do art. 40, I, § 1º, da Lei nº 9.430/96. E, como se assim fosse suficiente, maneja representação criminal, sem tipificar o crime. O art. 73, a complicar, tipifica o conluio. Não há nos autos qualquer notícia.

A lei exige o tipo-penal; melhor dizendo, exige, não apenas a suposição (presunção legal), mas a comprovação mesma do tipo, assim o vejamos:

*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 da Lei nº 4.502/64.*

Atente-se que até mesmo na hipótese de movimentação bancária estranha ao movimento da empresa (hipótese inexistente nos autos), o CARF só autoriza a multa agravada se houver a interposta pessoa, que não é o caso dos autos:

*Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.*

### **DAS DIFERENÇAS, VALORES LANÇADOS**

À vista da escrita fisco-contábil da empresa, a autoridade do lançamento encontrou diferenças a recolher. A objeção é apenas no sentido de que a impugnante tinha (e tem!) o direito aos vinte dias previstos no art. 47 da Lei nº 9.430/96 para quitar com multa de mora.

Realmente, todos os dados apurados, foram-no a partir da escrituração fisco-contábil; mais exatamente, a partir dos livros fiscais da impugnante. Se o benefício alcançasse apenas os débitos lançados em DCTF, o dispositivo legal deixaria de ter qualquer sentido, posto que os débitos depois de lançados em DCTF saem do campo da multa de ofício.

### **DOS PEDIDOS**

A impugnante pede que esta impugnação seja recebida em seu efeito suspensivo:

(i) sejam aceitas as comprovações com base nos documentos anexados aos autos;

(ii) seja recomposto o saldo de Caixa, como indicado em demonstrado específico;

(iii) seja, nos termos do art. 12, parágrafo 3º, do Decreto-lei nº 1.598/77, arbitrado o lucro da presumida omissão de receitas, com manutenção porém da escrita da empresa e do seu regime de lucro real;

(iv) seja desclassificada a penalidade típica de fraude, sonegação ou conluio, de 150% para 75%, com o consequente arquivamento da Representação para Fins Penais, processo nº 10380.727161/2012-12;

(v) seja reaberto prazo para pagar as diferenças dos valores lançados na escrita fisco-contábil com o benefício do art. 47 da Lei nº 9.430/96;

(vi) Pede, enfim, a insubsistência do auto de infração.

Analisando a matéria, esta turma de julgamento decidiu pela conversão do julgamento em diligência, Resolução nº 2.427, de 21/11/2012, fls. 404/416, para que:

a) verifique a idoneidade dos documentos às fls. 170/401;

b) caso sejam idôneos, apure os reflexos que tais dados terão na apuração das infrações de que trata o presente litígio

Em atenção, foi anexado ao presente o Relatório Fiscal – Diligência, fls. 418/420.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, Ceará, apreciando as razões trazidas pela defesa inaugural e a informação produzida pela diligência fiscal realizada, decidiu, por meio do acórdão nº 08-26.075, de 02 de agosto de 2013, pela procedência parcial dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

#### PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante provas hábeis e idôneas.

#### PASSIVO FICTÍCIO.

No caso de presunção de omissão de receita com base em passivo fictício, relevante é perquirir a origem, fonte ou procedência dos recursos utilizados para cumprimento das obrigações. Tendo o contribuinte comprovado parte das obrigações no seu passivo, deve ser cancelada a cobrança correspondente.

#### OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

#### DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Os depósitos em conta-corrente da empresa cujas operações que lhes deram origem restem incomprovadas presumem-se advindos de transações realizadas à margem da contabilidade.

Descabida a solicitação para o arbitramento da receita omitida, quando não verificadas as situações configuradoras previstas na legislação vigente.

#### MULTA QUALIFICADA.

Aplicável a multa de ofício qualificada quando constatada a intenção deliberada do contribuinte em obter benefícios em matéria tributária mediante uma série de práticas contábeis com o objetivo específico de ocultar a ocorrência dos fatos geradores de tributos.

LANÇAMENTO. FALTA DE COMUNICAÇÃO DO DIREITO AO PRAZO PREVISTO NO ART. 47 DA LEI Nº 9.430/1996.

O permissivo legal para pagamento até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, com acréscimos legais aplicáveis aos casos de procedimento espontâneo, é auto aplicável e abrange somente os tributos já declarados pelo contribuinte.

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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

Diante da exoneração de parte do crédito tributário constituído, eis que acolheu a conclusão trazida por meio da diligência fiscal no sentido de que alguns passivos restaram comprovados, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 2.108/2.140, em que, renovando a argumentação expendida na peça impugnatória, adita que houve violação ao princípio da unidade processual, eis que o presente processo foi julgado por unidade distinta da que julgou o de nº 10830.727160/2012-78, que trata da mesma matéria. Alega que documentos entregues à unidade administrativa responsável pelo lançamento não foram juntados aos autos, e, atacando a numeração das folhas do processo, tece considerações acerca de uma denominada NÃO INTEGRIDADE PROCESSUAL.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço dos apelos.

Cuida o presente de exigência de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, relativas aos anos-calendário de 2008 e 2009.

À contribuinte fiscalizada foram imputadas as seguintes infrações: i) omissão de receitas, caracterizada por saldo credor de Caixa; ii) omissão de receitas, caracterizada por passivo fictício; iii) omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada; e iv) insuficiência de recolhimento de PIS e de COFINS.

Os lançamentos tributários relativos ao PIS e à COFINS alcançaram os valores devidos em decorrência das omissões de receita apuradas (REFLEXOS) e as insuficiências de recolhimento detectadas.

Para fins de determinação das referidas insuficiências de recolhimento das contribuições (PIS e COFINS), a autoridade fiscal apurou os valores devidos com base na contabilidade (receitas escrituradas) e nas notas fiscais apresentadas (créditos), e os confrontou com o declarado em DCTF.

Observo, pois, que as infrações indicadas como INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO – INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO, apontadas como infração 1 nas peças acusatórias de fls. 24/63, têm natureza autônoma, isto é, não estão lastreadas em fatos cuja apuração serviu para configurar a prática de infração à legislação pertinente à tributação do IRPJ.

Assim, tratando-se de infrações de natureza autônoma, escapa à competência desta Turma Ordinária processar e julgar o recurso voluntário da decisão de primeira instância, eis que não alcançadas pelo disposto inciso IV do art. 2º do Regimento Interno (ANEXO II).

Diante do exposto, conduzo meu voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a unidade administrativa de origem aparte dos autos a infração identificada como INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA PADRÃO – INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO (infração 1 das peças acusatórias de fls. 24/63), encaminhando as peças pertinentes em processo próprio à Terceira Seção deste Colegiado, e, posteriormente, retorne os presentes autos a esta Turma Ordinária para prosseguimento da apreciação da lide.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães - Relator