



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

**Processo nº** 10580.721806/2008-71  
**Recurso nº** 513.490 Voluntário  
**Acórdão nº** **1801-00.414 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2010  
**Matéria** IRPJ e tributação reflexa - Omissão de Receitas  
**Recorrente** DORIA ADVOGADOS ASSOCIADOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2003

**MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.**

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. 14).

**DECADÊNCIA.**

Afastada a hipótese de intuito de fraude ou dolo pelo contribuinte, aplica-se a regra contida no artigo 150, § 4º parágrafo do Código Tributário Nacional que determina que em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário é de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador.

**ADICIONAL IRPJ.**

Em razão da redução do crédito tributário exigido nos autos, em face do reconhecimento da decadência, restam indevidos os valores dos adicionais de IRPJ relativamente aos períodos decaídos.

**MULTA DE OFÍCIO. TRIBUTO E JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.**

A multa, para o pagamento da exigência fiscal realizada de ofício, é calculada sobre o montante do tributo com a incidência de juros calculados até o momento em que encerra-se a mora do contribuinte autuado/notificado pelo fisco.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

O decidido em relação à tributação do IRPJ deve acompanhar as autuações reflexas de PIS, COFINS e CSLL.

Acordam os membros do colegiado: I) por maioria de votos, em preliminar, reconhecer a decadência dos 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2003 e afastar a multa qualificada (fraude), pelo que insubsistentes os lançamentos tributários para exigências de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e adicionais de IRPJ nestes períodos; vencidas, nesta matéria, as conselheiras Carmen Ferreira Saraiva e Ana de Barros Fernandes (relatora); designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Lourdes Ramires; II.a) por maioria de votos, no mérito, mantidas as exigências relativas ao 4º trimestre com redução da multa de ofício de 150% para 75%; vencidos nesta matéria os conselheiros Guilherme P. G. da Silva e Sandra Maria Dias Nunes que davam provimento ao recurso; vencidas na redução da multa as conselheiras Carmen F. Saraiva e Ana de B. Fernandes; II.b) por voto de qualidade, no mérito, mantida a incidência de juros sobre a multa de ofício; vencidos, nesta matéria, os conselheiros Guilherme P. G. da Silva, Sandra Maria D. Nunes e Rogério G. Peres que davam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente e Relatora

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Redatora Designada

EDITADO EM: 17/01/2011

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Maria de Lourdes Ramirez, Sandra Maria Dias Nunes, Rogério Garcia Peres e Ana de Barros Fernandes.

## Relatório

O escritório de advocacia sofreu a autuação consubstanciada nos Autos de Infração de fls. 02 a 34 para as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, relativas ao ano-calendário de 2003. O Termo de Verificações, parte integrante dos Autos lavrados explicita os procedimentos de fiscalização, o ilícito tributário e justifica a aplicação da multa qualificada (e elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais pelo cometimento, em tese, de crime contra a ordem tributária). Aproveito trechos do relatório do acórdão vergastado, para esclarecer sobre a autuação:

“De acordo com a descrição dos fatos constante do Auto de Infração relativo ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, foi apurada omissão de receitas da atividade, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, tendo como enquadramento legal os art. 281 e 528 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), além de toda a legislação mencionada no Termo de Verificação Fiscal.

Foi informado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 03 a 07) que:

— o procedimento de fiscalização foi motivado por fiscalização efetuada no contribuinte Sr. Dylson da Hora Doria - CPF nº 002.126.105-97, quando foram constatados pagamentos efetuados pela empresa Doria Advogados Associados S/C

ao citado contribuinte, cujos lançamentos contábeis apresentavam indícios de irregularidades;

[...]

#### PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS

\_ a existência de cheques compensados que foram contabilizados a débito da conta Caixa, efetuada por diversas vezes no curso do ano-calendário de 2003, evitou o surgimento de saldo credor de caixa, como podemos abaixo evidenciar, quando da retirada dos recursos que deveriam ter sido contabilizados de forma diversa:

| Mês       | Saldo      | Expurgos   | Saldos Reais |
|-----------|------------|------------|--------------|
| janeiro   | 94.430,50  | 1.160,00   | 93.270,50    |
| fevereiro | 162.998,90 | 12.347,00  | 149.491,90   |
| março     | 274.486,19 | 95.486,00  | 165.493,19   |
| abril     | 86.340,77  |            | 22.652,23    |
| maio      | 190.383,68 | 100.000,00 | 81.390,68    |
| junho     | 218.086,70 | 3.206,00   | 5.887,70     |
| julho     | 97.259,77  | 7.345,00   | -122.284,23  |
| agosto    | 453.885,73 | 351.274,96 | -116.933,23  |
| setembro  | 452.982,26 | 4.920,00   | -122.756,98  |
| outubro   | 142.654,98 | 3.480,00   | -436.563,98  |
| novembro  | 159.565,17 |            | -419.653,79  |
| dezembro  | 184.521,48 | 17.318,00  | -412.015,48  |

#### VALORES TRIBUTÁVEIS E ENQUADRAMENTO LEGAL

• de todo o exposto, os lançamentos efetuados de maneira a omitir dentro da escrituração contábil, pagamentos efetuados pela empresa, são considerados, por presunção legal, conforme o inciso II do artigo 281 do RIR/1999, omissão de receita. Tal artifício, utilizado pela empresa, evitou a existência de saldo credor de caixa, também presunção legal de omissão de receitas, conforme inciso III do mesmo dispositivo legal, transcrito;”

A fiscalização fez diversas intimações à empresa para esclarecer sobre os cheques emitidos em favor de Dylson da Hora Dória e contabilizados na conta “Caixa”, constatando pelos extratos bancários pertinentes que as saídas da conta do escritório coincidiam com as entradas na conta do referido sócio, oculto na sociedade civil, em valores depositados ‘em dinheiro’, por se tratar da mesma instituição financeira.

Esclarece, ainda, que qualificou a multa de ofício por entender que a fiscalizada agiu volitivamente enquadrando a sua conduta no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, que conceitua fraude:

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

Anexou os Livros Diário e Razão, em original, no processo de Representação Fiscal para Fins Penais encaminhado ao Ministério Público Federal para averiguações e procedimentos de sua alçada.

Inconformada, o escritório impetrou a impugnação de fls. 236 a 310 argumentando, em suma:

1) explicou que a fiscalização iniciou-se na pessoa física e que esta explicou a origem dos valores recebidos como advindos do escritório de advocacia, sendo sócio oculto à época das transferências;

2) a fiscalização não acatou as explicações, não aceitando que os valores tratavam de distribuição de lucros e autuou a defendente para o pagamento do IRRF, com multa de ofício de 75%; em outro processo, valor este que acabou por ser recolhido porque a sociedade não queria macular seu nome;

3) não obstante, resolveu auditar o escritório intimando-o a apresentar documentos e explicações a cerca a respeito dos depósitos efetuados em nome de Dylson Dória;

4) todavia, operou-se a decadência com relação ao períodos anteriores a 26/10/2003, pelo que não poderia ter sido lançado tributos correspondentes a este período, conforme o artigo 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional) e farta e remansosa jurisprudência neste sentido;

5) houve equívoco na apuração dos valores tributados, a título do adicional, porque a fiscalização não excluiu do lucro presumido a parcela de R\$20.000,00 ao mês ou R\$60.000,00 por trimestre, conforme preceitua o artigo 542 do Regulamento de Imposto de Renda vigente – RIR/99;

6) a fiscalização não provou o evidente intuito de fraude, o que torna insubsistente a qualificação da multa; nos casos de presunções de omissão de receitas não se pode falar em omissão fraudulenta de fato gerador presumido pela fiscalização; cita textos doutrinários e acórdãos judiciais e administrativos entendendo que se trata de mera omissão de receitas, sem o dolo específico, o que resulta em mera declaração inexata do contribuinte;

7) não pode a fiscalização tratar a mesma situação de forma diversa: uma, para exigência de IRRF por entender que os pagamentos foram efetuados a pessoa que não era sócio oculto, foi cominada a multa de ofício regular – 75%, enquanto para a infração ora discutida, gerada pelos mesmos fatos – pagamentos a beneficiário não identificado, houve a cominação da multa qualificada; os saldos credores da conta Caixa teriam sido evitados se os pagamentos fossem efetuados diretamente àquela pessoa e não transitassem pela conta Caixa;

8) os erros contábeis e as declarações inexatas ocorreram em ambos os casos, sendo situações decorrentes do mesmo fato e, portanto, não pode haver a aplicação da multa de forma diversa;

9) todos os livros, documentos e informações que a fiscalizada possuía foram disponibilizados à auditoria; pelo exposto a multa deve ser reduzida para 75%;

10) não pode haver cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício – cita acórdão administrativo.

A Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Salvador/BA exarou o Acórdão nº 15-19.981/09, fls. 334 a 348, afastando a argüição de decadência e mantendo os lançamentos tributários na íntegra. Assim restou ementado o aresto:

“DECADÊNCIA.

Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ADICIONAL IMPOSTO.

Está correto o valor do adicional do imposto incidente à alíquota de dez por cento sobre as parcelas do Lucro Presumido dos respectivos períodos de apuração que excederam o valor de sessenta mil reais.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Presentes os atos previstos na legislação de regência, torna-se aplicável multa de ofício qualificada sobre todos os tributos lançados.”

Reproduzo, por oportuno, trecho do acórdão guerreado sobre a qualificação da multa no presente caso, dada a íntima relação com a decadência e a redução de multa pleiteadas:

“[...]

Portanto, é lícito concluir que na situação de fraude existe a figura do dolo, que nos termos do nosso Código Penal, artigo 18, I, “*é quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo*”.

Ao insurgir-se contra a aplicação da multa qualificada alega a Impugnante que, pelo fato de a infração ter sido apurada com base em presunção legal, a Fiscalização não poderia afirmar que a Contribuinte agiu com fraude, pois a comprovação da ação dolosa somente pode ser feita quando houver prova direta da ocorrência do fato gerador dolosamente omitido, exigindo inclusive a comprovação do dolo específico.

Vê-se, pois, que a inconformidade da Impugnante parte do entendimento de que as provas indiretas não têm a mesma força probante conferida às provas diretas.

Todavia, não há diferença substancial entre a prova direta e as presunções legais. Há apenas diferença no que tange ao nexo lógico: enquanto a prova relaciona-se diretamente ao fato que se pretende demonstrar como verdadeiro, a presunção relaciona-se de forma indireta, apoiando-se em indícios para provar a ocorrência do fato indiciado.

De qualquer forma, ambas constituem verdade suficiente do ponto de vista jurídico. E, se tanto a prova direta quanto a presunção legal conduzem à certeza para o mundo do direito, são similares no que concerne ao efeito probatório.

No Direito Tributário, a presunção legal assume importância vital, quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o contribuinte pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas

diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados, simulados.

Portanto, não é admissível o argumento de que a comprovação da ação dolosa somente pode ser feita quando houver prova direta da ocorrência do fato gerador dolosamente omitido, uma vez que a presunção legal é instrumento colocado à disposição da fiscalização justamente para que obrigações tributárias não deixem de ser instauradas em virtude da prática de atos ilícitos pelo contribuinte, tendentes a acobertar a ocorrência do fato típico.

Também, é importante ressaltar que de acordo com o art. 18 do Código Penal, considera-se doloso o crime, seja quando o agente quis o resultado (dolo específico), seja quando simplesmente assumiu o risco (dolo eventual). E, diferentemente do que entende a Impugnante, na definição de intuito de fraude dada pela Lei nº 4.502, de 1964, não se faz distinção alguma entre dolo específico e dolo eventual. O texto legal emprega apenas a expressão "ação dolosa". Assim, basta para o fim de aplicar a multa qualificada, que fique evidenciado o intuito de fraude.

Da mesma forma, para afastar a figura da homologação prevista no artigo 150, § 4º, do CTN é bastante que fique comprovado o dolo, a fraude ou a simulação.

No caso concreto, está evidente a intenção da Impugnante de impedir a ocorrência de fatos geradores de obrigação tributária com os artifícios contábeis descritos pela autoridade fiscal, por meio dos quais a Impugnante ocultou em sua escrituração, tanto receitas omitidas, evidenciadas pelo saldo credor de caixa, quanto pagamentos efetuados.

Não se trata de simples omissão de receita, mas sim, de omissão de receita com o intuito de fraude, por meio de falsos lançamentos contábeis a crédito da conta bancos e à débito da conta caixa, encobrindo as reais operações realizadas pela pessoa jurídica, com a finalidade de manter receitas à margem da tributação.”

A fundamentação para manter os cálculos correspondentes ao adicional do IRPJ, matéria também atacada, a turma de julgamento explicou:

“Entretanto, tal entendimento está equivocada, pois para efetuar o cálculo da parcela do Lucro Presumido excedente ao valor de R\$20.000,00 ao mês ou R\$60.000,00 ao trimestre, sujeita ao adicional do IRPJ, a Impugnante não recompôs o Lucro Presumido de cada período de apuração, ou seja, considerou apenas o Lucro Presumido resultante das receitas omitidas tributadas no Auto de Infração, deixando de computar o Lucro Presumido que já havia sido oferecido à tributação espontaneamente, consoante determina o art. 542 do RIR/1999, transcrito a seguir:

*Art.542. A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de dez por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, §1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 4º).*

[...]

Dessa forma, o pleito da Impugnante não pode ser acolhido, permanecendo inalterados os valores do adicional do IRPJ, apurados no respectivo Auto de Infração, por estarem em conformidade com a legislação de regência.”

No que versa o cômputo dos juros moratórios incidentes sobre a multa de ofício, assim se posicionou:

“A arguição de que estariam sendo cobrados juros sobre o montante da multa de ofício aplicada não resiste à análise dos demonstrativos de apuração de multa e juros

que integram os Autos de Infração em exame, nos quais verifica-se que os juros de mora incidem sobre os valores dos tributos lançados, em perfeita sintonia com a legislação fiscal capitulada nos respectivos enquadramentos legais.”

A sociedade civil de advogados interpôs o Recurso Voluntário de fls. 353 a 378 reprisando os termos da defesa exordial, salientando:

I) ponto crucial a ser dirimido é a aplicação da multa qualificada - incabível porque a recorrente não agiu com dolo e, uma vez afastada, reconhecer-se-á a decadência e a multa será exonerada;

II) não existe prova de fraude; não há qualquer elemento concreto que comprove o evidente intuito de fraude; a própria omissão de receitas não foi provada, mas somente presumida; a fiscalização não aponta qual a conduta dolosa do contribuinte ensejou o não oferecimento da receita à tributação;

III) o lançamento de ofício, e a decisão recorrida, violam a Súmula 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes, segundo a qual *“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.”*;

IV) a recorrente entende que o saldo credor de caixa não é fato gerador das obrigações tributárias de pagar IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, visto que não revela faturamento ou lucro do contribuinte;

V) em se tratando de presunção legal, de duvidosa constitucionalidade, não há como se presumir o evidente intuito de fraude;

VI) a recorrente questiona quais os valores de receitas efetivamente omitidas e qual a conduta dolosa praticada que gerou a omissão de receitas;

VII) por esta razão que o Conselho tem jurisprudência firme de não admitir a qualificação da multa nos casos de lançamentos com fulcro em presunções legais;

VIII) a decisão merece reforma porque tenta indevidamente aplicar o conceito de dolo eventual à recorrente, figura esta própria do Direito Penal que está inserido em zona cinzenta entre as condutas culposas e dolosas, não aplicável ao Direito Tributário;

IX) em Direito Tributário, dolo significa conduta intencional, proposital, pretendida e sabida pelo contribuinte;

X) de igual forma, a decisão equivoca-se ao igualar os efeitos probatórios da prova direta e da presunção legal em relação à certeza para o mundo do direito, pois a recorrente entende que a presunção relativa (*juris tantum*) não revela certeza alguma no mundo jurídico;

XI) é absurda a conclusão de que as presunções legais indicam que os indícios se convertem em elementos fundamentais de fatos propositadamente ocultados, simulados, pois, neste caso, em todos os lançamentos por presunções deveriam ser aplicadas multas qualificadas;

XII) a recorrente entende indevida a afirmação do aresto de que não se trata de simples omissão de receita, mas sim omissão com intuito de fraude por meio de falsos lançamentos contábeis a crédito da conta bancos e a débito da conta caixa, encobrindo as reais operações realizadas pela pessoa jurídica e que impediram a ocorrência da obrigação principal;

XIII) defende que não houve omissão de receitas tributáveis, mas pagamentos realizados a sócio oculto e que pagamento de despesa não é fato gerador, portanto, repete, não houve intenção de fraudar a ocorrência do fato gerador;

XIV) a mesma auditoria não aplicou a multa qualificada ao fiscalizar a pessoa física do sócio – ou seja, a pessoa física recebeu rendimentos – fato gerador real – não ofereceu à tributação, mas não agiu com fraude, enquanto a pessoa jurídica apenas por não registrar a despesa – que não é fato gerador – agiu com dolo; por que a distinção de tratamento? A recorrente entende que o único critério foi a iminência do prazo decadencial, sabendo a fiscalização que não houve fraude;

XV) afastada a ocorrência do evidente intuito de fraude, a recorrente requer seja reconhecida a decadência, com fulcro no artigo 150, §4º, do CTN – Código Tributário Nacional, para o período anterior a 26 de outubro de 2003; cita julgado do STJ – Superior Tribunal de Justiça e decisões administrativas;

XVI) reprisa que houve erro na apuração do adicional de IRPJ, destacando erro no acórdão vergastado ao afirmar que a fiscalização recompôs o lucro presumido da contribuinte, procedimento que não fez; a fiscalização não excluiu do lucro presumido a parcela de R\$20.000,00 ao mês ou R\$60.000,00 no trimestre consoante dispõe o artigo 542 do RIR/99; demonstra os cálculos corretos, mês a mês, em tabela, e a improcedência dos valores exigidos;

XVII) discorre, novamente, sobre a impossibilidade de aplicar-se a multa qualificada sobre os lançamentos tributários calcados em presunções legais de omissão de receitas, por não haver como provar o evidente intuito de fraude, elemento exigido pelo inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96; cita doutrinas que ligam a este elemento a ocorrência de uma das condutas tipificadas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64, sem a qual torna-se ilegítima a aplicação da multa qualificada; a doutrina é uníssona em aceitar a qualificação da multa somente quando existente o dolo específico e não a mera omissão de receitas (invoca outra vez a Súmula nº 14 do CC); cita decisões administrativas neste sentido;

XVIII) ao tributar a recorrente para a exigência do IRRF sobre os pagamentos a beneficiário não identificado, no processo nº 10580.720922/2008-72, ignorando que os pagamentos eram para o sócio oculto, não qualificou a multa, razão pela qual, inconcebível dar tratamento diferenciado para o mesmo fato em concreto;

XIX) defende a ausência de dolo da recorrente, por fim, porque apresentou à fiscalização livros, documentos e informações que dispunha;

XX) solicita a exclusão dos juros moratórios sobre a multa de ofício, por entender que no âmbito dos tributos federais a legislação em vigor não autoriza a sua exigência e cita como paradigma o Acórdão nº 101-96008.

É o relatório. Passo a analisar as razões recursais.

**Voto**

Conselheira ANA DE BARROS FERNANDES, Relatora

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

Há três pontos distintos a serem apreciados neste litígio:

- a) Se houve ou não fraude no ilícito tributário e seus efeitos: se não houve, parte do lançamento tributário estaria decaído e a multa de ofício aplicada seria a regular (75%) e não a qualificada;
- b) Erro na apuração do adicional do IRPJ;
- c) Exclusão dos juros moratórios sobre a multa de ofício aplicada.

Acompanhando a linha de exposição da recorrente, passo a analisar o aspecto fraude, no ilícito tributário detectado e que ensejou os presentes lançamentos tributários, aliás cuja matéria tributária não foi objeto de contestação, em vista da decadência, neste caso, ser consequência direta desta apreciação.

I) Da fraude e do dolo no ilícito tributário e das presunções legais tributárias

O aresto de primeira instância foi duramente atacado pela recorrente, mas, ao meu ver, quem equivoca-se no tocante aos conceitos de fraude tributária e dolo e presunções legais é a própria recorrente.

Comungo em quase todos os pontos com o acórdão vergastado e exponho detalhadamente as razões, começando pelas presunções legais.

I.a) Das presunções legais de omissão de receitas

Dirirjo de pronto da recorrente, que argumenta não haver certeza alguma no mundo jurídico proveniente dos lançamentos tributários erguidos sobre os indícios e as presunções legais, relativas (*juris tantum*), às quais aqueles conduzem.

Os atos administrativos, e neste mundo estão inseridos os lançamentos fiscais, gozam da presunção de legitimidade, ou seja, surtem efeitos que se reputam válidos, desde a sua constituição. Destarte, somente quando contestados e desconstituídos por outro ato administrativo (pelo que se denomina ato revisional, *lato sensu*) ou por um ato jurídico (sentença transitada em julgado) é que deixam de surtir os efeitos para os quais nasceram.

Em assim sendo, todo o lançamento tributário, ainda que eivado de vícios insanáveis, o que não é o caso presente, nasce trazendo a certeza de exigibilidade (implícita à presunção de legitimidade), no mundo jurídico, até que outro ato (administrativo ou judicial) venha lhe extrair esta aptidão.

Acrescido a esta natureza própria, e exclusiva, dos atos administrativos, na espécie dos lançamentos administrativos tributários há aqueles que se calcam em presunções legais, que, ao contrário do que defende a recorrente, se tornam certas quando não são ilididas com documentos hábeis, ou seja, não há a apresentação de provas capazes de desconstituí-las, como, exatamente, no presente caso.

Nos casos das presunções legais, relativas, ainda assim, o ônus da prova inverte-se para o contribuinte. As presunções legais vêm expressas na lei tributária. O próprio legislador destaca situações especiais nas quais os indícios pressupõem a ocorrência do fato gerador, no caso, a obtenção de receita. São situações que de tão excepcionais denunciam o ilícito tributário.

Situação deveras conhecida, é a constatação do saldo credor do caixa – esta situação é materialmente impossível de ocorrer: se a pessoa jurídica não possui dinheiro em caixa, não poderá fazer o pagamento de despesas. Como pode, então, registrar a contabilidade que a despesa foi paga, sem o respectivo numerário?

A situação é tão absurda, que a norma tributária presume o óbvio: em algum momento houve a omissão de receitas.

No caso ora analisado, cumpre salientar, que a despeito da recorrente inúmeras vezes repetir que os indícios da presunção foram os saldos credores no Caixa (artigo 281, inciso I, do RIR/99, não foram, destaquei, mas os indícios inseridos na norma tributária que presumem a omissão de receitas, em si, fato gerador da obrigação tributária, são os pagamentos efetuados àquele que a recorrente chama de sócio oculto mais outros tantos cheques compensados, que ao invés de serem registrados somente como ‘saídas de recursos’ da empresa (valores creditados no Ativo Circulante), foram registrados contabilmente como “ingressos na conta Caixa” (debitados na conta Caixa), inequivocamente ‘inchando’ propositadamente o saldo da conta Caixa, indevidamente.

E aí que ocorreu a infração tributária, cujos indícios veementes foram ditados pelo legislador, não pela autoridade fiscal: os pagamentos não contabilizados pela contribuinte.

Assim restou explicitado no Termo de Verificação Fiscal:

#### **PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS**

Em análise à escrituração da empresa, podemos identificar uma série de lançamentos de transferência da conta contábil Banco do Brasil (crédito) para a conta caixa (débito). Fazendo a conciliação da escrituração com o extrato bancário apresentado, verificamos a existência de lançamentos com estas características, referentes a cheques emitidos pela empresa e compensados. Tais cheques se encontram relacionados no demonstrativo já apresentado. O contribuinte, conforme já descrito no item "procedimentos de fiscalização", tendo sido reintimado a prestar esclarecimentos quanto aos itens 1 e 4 do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 12/06/2008, tão somente declarou, com referência aos cheques de nº: 850.114, 850.125 e 850.154, que ***"foram lançados a débito da Conta "Caixa" em razão da ausência dos comprovantes dos pagamentos "***. Tal afirmativa vai de encontro aos princípios fundamentais de escrituração contábil e de modo algum representa a transação efetuada pela empresa.

A existência de cheques compensados que foram contabilizados a débito da conta Caixa, efetuada por diversas vezes no curso do ano calendário de 2003, evitou o surgimento de saldo credor de caixa, como podemos abaixo evidenciar, quando da retirada dos recursos que deveriam ter sido contabilizados de forma diversa.

[...]

**VALORES TRIBUTÁVEIS E ENQUADRAMENTO LEGAL**

De todo o exposto, os lançamentos efetuados de maneira a omitir dentro da escrituração contábil, pagamentos efetuados pela empresa, são considerados, por presunção legal, conforme o inciso II do artigo 281 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), omissão de receita. Tal artifício, utilizado pela empresa, evitou a existência de saldo credor de caixa, também presunção legal de omissão de receitas, conforme inciso III do mesmo dispositivo legal.

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

***I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;***

***II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;***

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

(grifos pertencem ao original)

Destaco o último parágrafo deste item, do referido termo, parte integrante dos Autos de Infração lavrados contra a recorrente:

“Os valores tributáveis correspondem àqueles referentes aos pagamentos efetuados, pela empresa cujos recursos permaneceram na escrituração.”

Por conseguinte, deveras a recorrente insista em dizer que os valores tributados vieram de estouros da conta Caixa por ocasião a pagamentos efetuados a sócio oculto, assim não se procedeu na presente autuação.

A fiscalização considerou como matéria tributável: (i) os valores referentes a pagamentos efetuados e não escriturados; (ii) e a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, evidenciados por cheques emitidos e efetivamente compensados por terceiros, mas que foram propositadamente mantidos no Ativo da empresa, creditando-se a conta Bancos, mas debitando-se a conta Caixa.

A norma tributária determina, na verificação desta hipótese, há que se pressupor a receita omitida (este é o fato gerador da obrigação tributária). E a prova para mostrar que o fato gerador não ocorreu, a lei expressamente o declara, caberá ao contribuinte.

As presunções legais, pois, surgem de situações nas quais, com tranqüilidade, os indícios denotam a ocorrência do ilícito tributário.

E a autoridade fiscal colheu as provas dos indícios enunciados na norma tributária: os cheques compensados e escriturados no Caixa, como se fossem recursos recebidos pela empresa e não recursos despendidos – não da presunção, em si, pois esta já está declarada como ilícito, pela própria norma.

A presunção, por conseguinte, ergue-se sobre indícios que devem ser devidamente e fartamente provados, como no presente lançamento.

Vale a pena transcrever o artigo 239 do CPP, que conceitua indício:

*Art.239.Considera-se indício a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias.*

Este link entre os indícios e o fato tributariamente relevante é fornecido pela norma tributária: depósitos não justificados ⇒ omissão de receitas; saldo credor de caixa ⇒ omissão de receitas; passivo fictício ⇒ omissão de receitas, e assim por diante.

As presunções enunciadas na norma tributária, repita-se, não são absolutas (*juris et juris*). São presunções legais relativas (*juris tantum*) o que significa, como a recorrente bem o sabe, que comportam provas em contrário. Estas provas deverão ser apresentadas pelo contribuinte e a própria norma traz esta condição expressa em seu bojo, pois foge à regra geral relativa ao ônus da prova (pertinente ao fisco).

Em todos os casos em que a lei expressamente declare a presunção, o ônus da prova é invertido e, na seara tributária, há muitos casos de presunções legais.

Assim dispõem os artigos 925 e 926 do RIR/99:

#### *Ônus da Prova*

*Art.924.Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §2º).*

#### *Inversão do Ônus da Prova*

*Art.925.O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §3º).*

Com fulcro no artigo 926 acima reproduzido, quem tem o dever de provar que há erro de escrituração ou justificativa para o procedimento descrito na norma como fato gerador de receita, até então omitida, é o sujeito passivo da obrigação tributária.

Somente assim pode ilidir a presunção legal tributária de omissão de receitas. Não o fazendo, entende-se ser mera alegação, inapta para ilidir a tributação contra si imposta.

A presunção é espécie de prova, consoante disposto no artigo 212, inciso IV, do Código Civil. É prova indireta, mas por ser indireta não perde a sua natureza probatória. Depende dos indícios, que devem ser provados, repito.

Nos dizeres de Maria Rita Ferragut, “Os indícios são vestígios, sinais, fatos conhecidos que são capazes de levar, por meio do raciocínio dedutivo, a outro fato que é desconhecido de uma forma direta e que é tributariamente relevante.”<sup>1</sup>

Aproveitando mais os ensinamentos da profª Maria Rita Ferragut, sobre as presunções e a Representação Fiscal para Fins Penais, *mutatis mutanti*, para a questão ora proposta – as presunções e seu caráter probatório da efetiva omissão de receitas:

<sup>1</sup> - Maria Rita Ferragut, Anais do III Seminário Nacional, “Aspectos Formais e Materiais em Procedimentos Fiscais, ESAF, Brasília, 2003, p. 155.

*“...Baseando-se em todas as premissas que já expus, para mim são muito claras a possibilidade, a legalidade e a necessidade do envio da representação, quando se estiver falando de presunção. Não vejo qualquer óbice legal ou constitucional que impeça tal ato. Como já havia falado, presunção para mim não significa incerteza de nada. É prova, desde que o auto seja corretamente elaborado. É a constituição de um fato jurídico como outro qualquer. Então, na presunção, seja na relativa, seja na simples, mencionada aqui pelos colegas, identificando-se a ocorrência de um fato jurídico tributário provado por forma indireta, a representação tem que ocorrer normalmente.”<sup>2</sup>*

(grifos não pertencem ao original)

Na conclusão da discussão dos temas, no precitado Seminário, a Mesa foi unânime em reconhecer o cabimento da Representação Fiscal nos casos de autuação por presunção legal, ou seja, patente a intenção do contribuinte em fraudar o fisco, sujeito está à denúncia por crime contra a ordem tributária – haja presunção de omissão de receitas ou omissão direta.

Estabelecidas estas premissas dos lançamentos tributários em questão, ressalto que a parte fática que levou a hipótese de incidência a se concretizar foram os diversos pagamentos não contabilizados (*vide* os valores que constaram dos Autos de Infração), fosse para aquele que a recorrente denomina sócio oculto, fosse para outros terceiros.

Os valores das receitas omitidas, nos casos das presunções legais, não são auferidos diretamente de vendas omitidas, por exemplo, são aqueles determinados conforme a norma tributária preceitua, ressalte-se, a despeito do entendimento da recorrente de que não deveria ser assim e que não retratam o faturamento ou lucro do contribuinte, mas este pensamento não pode ser oposto à determinação legal, que arbitra uma forma de quantificar a omissão – no presente caso nos valores dos cheques emitidos e efetivamente compensados e re-escriturados como ingressos na conta Caixa.

Esclarecida esta questão das presunções legais e dos lançamentos tributários edificados sobre os referidos indícios, e ainda, dos efeitos de certeza da omissão de receita que geram no mundo jurídico – abro parênteses – tanta certeza que se não forem aceitas as defesas da recorrente os créditos tributários consubstanciados nos Autos de Infração lavrados serão exigidos da recorrente e constituem títulos de dívida ativa da União – fecho parênteses e passo à questão da fraude, mais precipuamente do dolo do sujeito passivo da obrigação tributária.

#### I.b) Do dolo e da fraude tributária

A recorrente entende muito bem a figura dolosa e aproveitamento de seus conceitos. Age com dolo quem age com propósito determinado, com intenção, conduta pretendida e sabida pelo contribuinte. No ramo do Direito Tributário, concordo mais uma vez com a recorrente que o dolo deve ser comprovado pela conduta volitiva do contribuinte em querer evadir-se da tributação devida.

<sup>2</sup> - Anais do III Seminário Nacional “Aspectos Formais e Materiais em Procedimentos Fiscais”, ESAF, Brasília, 2003, p. 182.

Passando à fraude, pois, tanto eu como a recorrente concluímos que se o contribuinte, comprovadamente, age de forma propositada para reduzir ou suprimir o tributo devido (chega a assemelhar-se à tipificação do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 – Crimes contra a Ordem Tributária), este contribuinte age dolosamente, fraudulentamente, e sujeita-se, por decorrência à imposição da multa qualificada.

Ora, no presente caso, o escritório de advocacia contabilizou diversos pagamentos como entradas de recursos, evitando, assim, que o seu Caixa ficasse a descoberto. Não consigo me convencer por uma conduta sem propósitos, cometida por mero erro de contabilidade, quando verifico que ultrapassam trinta lançamentos contábeis “indevidos” e a soma significativa de aproximados R\$600.000,00, em somente um ano-calendário, o fiscalizado.

A utilização de subterfúgios pelo contribuinte para que a receita não seja declarada corretamente ao fisco implica em dolo, visto que a recorrente, no presente caso, maquinou, engendrou, pensou em uma forma de fazer pagamentos, mas de não retirar ‘contabilmente’ os valores correspondentes a estes pagamentos – fossem para quem fossem.

No presente caso a alegação de erros de escrituração contábil está totalmente descartada. Não há como convencer, contabilmente tratando, que se credita Bancos e se debita Caixa, quando vários cheques, e em significativos valores, foram efetivamente emitidos para terceiros e compensados, por mero descuido.

Como bem explicita a fiscal autuante no já citado Termo de Verificações, a conduta da recorrente coaduna-se com a figura típica do artigo 72 da Lei nº 4.502/66:

**CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA**

“Segundo o inciso II do artigo 1º da lei 8.137/90, temos que:

***Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:***

***“II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal”.***

Segundo o inciso II, do artigo 44, da Lei 9.430/96, temos que:

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

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

Diz o artigo 72 da Lei nº:4.502/64 que:

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

(grifos pertencem ao original)

Aplica-se perfeitamente o conceito legal de fraude acima reproduzido aos lançamentos contábeis inverídicos ora versados. Inequívoca a intenção do escritório de advocacia em apreço.

Se não houvesse a fiscalização e a busca aos cheques junto às instituições financeiras, a fraude cometida não teria sido descoberta e o escritório evadir-se-ia de oferecer ao fisco os tributos devidos.

Daí afastar-se o presente caso daqueles em que há mera, simples, eventual, omissão de receitas e não ser aplicável a multa qualificada. Mas, definitivamente, não há na presente autuação mera omissão de receitas, mas sim omissão de receitas trabalhada, buscada pelo contribuinte.

Inaplicável a Súmula editada por este órgão de julgamento (CARF) invocada pela recorrente, que equivoca-se ao afirmar que há jurisprudência consolidada para os casos de presunções por não se admitir a qualificação das multas. A utilização de subterfúgios por parte dos contribuintes, em cada caso concreto, é que norteia a decisão administrativa, seja em primeiro ou segundo grau.

I.c) Efeitos do decidido em relação a presunção da omissão de receitas e à consideração do escritório ter agido com dolo (fraude *stricto sensu* – art. 72 da Lei nº 4.502/66)

I.c.1) Da decadência

Considerando, portanto, caracterizada a fraude ao manipular os registros contábeis com assentamentos eivados de falsidade (ideológica), não há que se falar em decadência com relação a qualquer período, visto aplicar-se o prazo estabelecido no artigo 173 do CTN, como o próprio §4º do artigo 150 remete, implicitamente.

Afasto a preliminar de decadência.

I.c.2) Da multa qualificada

Com fulcro nas mesmas razões amplamente expostas, não sendo demais destacar os subterfúgios utilizados em larga escala pelo contribuinte dentro do mesmo ano-calendário e em relevantes valores, decido manter a multa qualificada por acertada a sua aplicação.

No que respeita às supostas incongruências cometidas pela fiscalização ao aplicar multas diferentes, regular ou qualificada, para a exigência de tributos diferentes, mas em relação aos mesmos envolvidos, saliento que os citados processos administrativos não são conexos a este, nem foram juntados elementos para que haja um pronunciamento substancial a respeito.

Somente no campo da especulação, presumo que:

- (i) a tributação na pessoa física, por faltar àquela a utilização dos subterfúgios ora denunciados – assentamentos contábeis com falsidade ideológica, para evitar o conhecimento do fato gerador – entendeu a fiscalização tratar-se de mera omissão de receitas, não capaz de caracterizar a fraude tributária (súmula nº 14 do CARF);

- (ii) quanto à tributação para exigência de IRRF, a infração suponho, em tese, são pagamentos efetuados sem causa, os quais não implicam em investigações nos registros contábeis. No caso constatou-se que a empresa pagou quantias relevantes (da ordem aproximada de R\$340.000,00, por exemplo), a pessoa considerada estranha à sociedade civil, pela obtenção dos cheques e declaração do beneficiário não contestada pela sociedade civil; a infração independe de como foram contabilizados tais pagamentos, importando os pagamentos em si;
- (iii) diferentemente, ocorre com a exigência de IRPJ no qual os assentamentos contábeis tiveram que ser esmiuçados e onde foi efetivamente constatado o esquema utilizado pelo escritório para efetuar os lançamentos contábeis com o fim de realizar dispêndios sem alterar o saldo do Ativo e burlar o fisco.

## II) Dos adicionais do IRPJ

A planilha apresentada no recurso voluntário demonstra, por si, os equívocos cometidos pela recorrente.

Reproduzo-a, por oportuno, acrescentando as colunas que faltaram, em **negrito**, para que os cálculos pudessem estar corretos, em consonância com o disposto no artigo 542 do RIR/99:

Vlrs. em reais

| Tr | Base<br>Cálculo<br>Apurada | LPresumido<br>Apurado | <b>LPresumido<br/>Declarado<br/>(DIPJ/04)</b> | (=)<br><b>LPresumido<br/>Total</b> | (-) Parcela      | <b>LP<br/>(Adicional)</b> | IRPJ<br>lançado | <b>Adicional<br/>IRPJ<br/>Devido*</b> |
|----|----------------------------|-----------------------|-----------------------------------------------|------------------------------------|------------------|---------------------------|-----------------|---------------------------------------|
| 11 | 108.993,00                 | 34.877,76             | <b>70.210,84</b>                              | <b>105.088,60</b>                  | <b>60.000,00</b> | <b>45.088,60</b>          | 5.231,66        | <b>4.508,86</b>                       |
| 22 | 103.206,00                 | 33.025,92             | <b>53.082,84</b>                              | <b>86.108,76</b>                   | <b>60.000,00</b> | <b>26.108,76</b>          | 4.953,88        | <b>2.610,87</b>                       |
| 33 | 363.539,96                 | 116.332,78            | <b>128.857,60</b>                             | <b>245.190,38</b>                  | <b>60.000,00</b> | <b>185.190,38</b>         | 17.449,91       | <b>18.519,38</b>                      |
|    |                            |                       |                                               |                                    |                  |                           |                 |                                       |

A fiscalização, conforme se verifica no Demonstrativo de Apuração do IRPJ, no Cálculo do Imposto Adicional, partes integrantes do Auto de Infração lavrado para a exigência do IRPJ e Adicional de IRPJ, registrou corretamente os valores acima, sendo que, o adicional de IRPJ sobre o lucro presumido declarado pelo contribuinte não pode ser exigido no presente Auto de Infração, haja vista ter sido apurado na DIPJ/04, fls. 179 a 215.

Assim ficam os valores dos adicionais respectivos aos três trimestres, nos **quais o lucro presumido ultrapassou o valor de R\$60.000,00, por trimestre.**

Vlrs. em Reais

| Valor do Adicional IRPJ devido | Valor do Adicional / LP DIPJ/04<br>(fls. 179 a 215) | Valor do Adicional / Apurado e lançado<br><i>Ex officio</i> |
|--------------------------------|-----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| 4.508,86                       | 1.021,09                                            | 3.487,77                                                    |
| 2.610,87                       | (valor inferior ao limite)                          | 2.610,87                                                    |
| 18.519,38                      | 6.886,11                                            | 11.633,27                                                   |

Resta demonstrado, pois, estarem corretos os cálculos da fiscalização, não havendo nada a ser reparado neste tocante.

### III) Dos juros moratórios incidentes sobre a multa de ofício

A recorrente, no que respeita este item, limita-se a trazer a ementa do Acórdão nº 101-96008, argumentando ser incabível esta incidência.

Todavia, o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 dispõe:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

[...]

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)*

A matéria é polêmica e a discussão centraliza-se na definição do termo “débito” para com a Fazenda Nacional.

Adoto a tese que o débito inclui tanto o principal quanto à penalidade, pois apesar desta ser um acessório do principal, não deixa dúvidas quanto à sua natureza de débito para com o fisco.

Assim são devidos os juros a partir da lavratura do instrumento da exigência fiscal, *ex officio*. A partir deste momento, da constituição do crédito tributário, ao débito do tributo federal acresce-se a penalidade imposta, sendo ambos devidos à Fazenda Nacional, todavia, com a seguinte diferença:

- a) do tributo, cabem juros desde o vencimento da obrigação de pagá-lo;
- b) da multa de ofício, desde a lavratura do Auto de Infração ou Notificação de Lançamento;

Por conseguinte, os débitos nascem em momentos diferentes mas não há nada que impeça a incidência dos juros moratórios.

Observe-se, ainda, que os juros moratórios incidentes sobre o principal (tributo) já vêm consignado no Auto de Infração, enquanto os juros incidentes sobre o total do crédito tributário (multa e tributo) incidirá somente a partir da lavratura deste. Vale dizer, se o contribuinte autuado imediatamente quitar o seu débito, apurado *ex officio*, com o fisco não incorrerá na obrigação de pagar juros de mora sobre o valor da multa cominada. MAS, destaquei, se demorar em quitar a obrigação tributária, nada mais justo do que lhe ser exigido os juros moratórios também sobre a penalidade, que, como já esclareci, incorrem a partir da exigência fiscal realizada de ofício e não retroage à data do vencimento do tributo.

Uma vez ocorrida a mora, seja do pagamento do principal, seja do pagamento da penalidade imposta em momento posterior, cabível a incidência dos juros moratórios, respeitados os termos *a quo* de cada débito constituído para com a Fazenda.

Ademais, o valor da multa de ofício consignado na autuação não pode ficar estaque até que o contribuinte resolva solver o débito constituído de ofício, pela flagrante perda do valor monetário real que este ato implicaria.

E, sigo além, defendo, na realidade, que os juros incidem somente sobre o tributo, desde que a multa cominada incida sobre o tributo já corrigido. Matematicamente, o resultado é o mesmo. Absurdo é entender-se que o valor consignado no momento da autuação, somente da penalidade imposta, fique estagnado para sempre.

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, rejeito, em preliminar, a decadência suscitada, para, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes

## Voto Vencedor

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Redatora Designada

Com a devida “*venia*” divirjo do voto da ilustre Conselheira Relatora, no presente caso, especificamente no que tange à qualificação da multa de ofício.

*In casu*, a auditoria fiscal se utilizou de presunção legal – falta de escrituração de pagamentos efetuados e manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, ou cuja exigibilidade não seja comprovada - para configurar a omissão de rendimentos, como se verifica dos seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal:

### PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS

Em análise à escrituração da empresa, podemos identificar uma série de lançamentos de transferência da conta contábil Banco do Brasil (crédito) para a conta caixa (débito). Fazendo a conciliação da escrituração com o extrato bancário apresentado, verificamos a existência de lançamentos com estas características, referentes a cheques emitidos pela empresa e compensados. Tais cheques se encontram relacionados no demonstrativo já apresentado. O contribuinte, conforme já descrito no item "procedimentos de fiscalização", tendo sido reintimado a prestar esclarecimentos quanto aos itens 1 e 4 do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 12/06/2008, tão somente declarou, com referência aos cheques de nº: 850.114, 850.125 e 850.154, que **"foram lançados a débito da Conta "Caixa" em razão da ausência dos comprovantes dos pagamentos "**. Tal afirmativa vai de encontro aos princípios fundamentais de escrituração contábil e de modo algum representa a transação efetuada pela empresa.

A existência de cheques compensados que foram contabilizados a débito da conta Caixa, efetuada por diversas vezes no curso do ano calendário de 2003, evitou o surgimento de saldo credor de caixa, como podemos abaixo evidenciar, quando da retirada dos recursos que deveriam ter sido contabilizados de forma diversa.

De todo o exposto, os lançamentos efetuados de maneira a omitir dentro da escrituração contábil, pagamentos efetuados pela empresa, são considerados, por presunção legal, conforme o inciso II do artigo 281 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), omissão de receita. Tal artifício, utilizado pela empresa, evitou a existência de saldo credor de caixa, também presunção legal de omissão de receitas, conforme inciso III do mesmo dispositivo legal.

...

Os valores tributáveis correspondem àqueles referentes aos pagamentos efetuados, pela empresa cujos recursos permaneceram na escrituração."

Tais fatos se subsumem perfeitamente à inteligência do artigo 281 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 – Decreto no. 3.000, de 1999:

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

- I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;*
- II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;*
- III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada..*

De fato as presunções legais tem o poder de inverter o ônus da prova ao sujeito passivo. Invocando-a, o Fisco se desincumbe do encargo de fazer a prova do ilícito tributário, passando ao sujeito passivo o dever de oferecer elementos probatórios concretos da não ocorrência do fato indiciário.

Mas tal prerrogativa não ocorre nos casos em que a Fazenda Nacional imputa ao contribuinte condutas de dolo, fraude ou simulação, qualificadoras da multa de ofício. Nestes casos o ônus de provar por meio de elementos materiais concretos o evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo é do Fisco. Não é permitido presumir-se também a fraude.

Ora, vê-se que os dispositivos autorizam a presunção de que a falta de escrituração de pagamentos ou a manutenção no passivo de obrigações pagas ou não comprovadas, indicam a omissão de receitas, como no caso dos autos, mas não autorizam a presunção de que tais fatos, por si, constituam fraude, e, assim, devam receber penalização qualificada. A aplicação da multa qualificada exige *a fortiori*, a intenção dolosa, que vai além da simples omissão de rendimentos. No caso dos autos, a hipótese que lastreia a autuação é de omissão de receitas calcada em presunção. Omissão de receita prevista em lei, mas de forma presumida. E tais condutas já são pesadamente penalizadas com multa no valor correspondente a 75% (setenta e cinco por centos) do valor do tributo devido.

Deve-se evidenciar que a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem erigindo barreiras à qualificação indiscriminada da multa de ofício, encontrando-se pacificado este entendimento neste Colegiado, como se verifica da seguinte Súmula:

**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.*

Assim, a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) somente é admissível quando factualmente constatada – leia-se, comprovada – as hipóteses de fraude, dolo ou simulação e, ainda, quando a Fiscalização instruir a autuação com documentos, que comprovem, de forma inequívoca, a ocorrência de tais hipóteses. Esta é a inteligência da Súmula no. 14 do CARF.

Assinalo, neste ponto, que comungo do pensamento de ser possível, sim, haver qualificação da multa nos casos de omissão de receitas apuradas por presunção legal. Não há incompatibilidade entre presunção legal de omissão de receitas e qualificação da multa. Entendo, contudo, que a fraude e a simulação devem, necessariamente, ser veiculadas em instrumento específico, de forma que não se podem imputar tais infrações se não materializadas documentalmente.

Meu voto, pois, é pela redução da penalidade qualificada à multa por lançamento de ofício de 75%.

Uma vez desqualificada a penalidade o prazo decadencial deve ser contado conforme disposição do artigo 150, parágrafo 4º. do Código Tributário Nacional, encontrando-se, por consequência, decaídas as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos nos 1º., 2º. e 3º. trimestres do ano-calendário 2003.

Em razão da redução do crédito tributário exigido nos autos, em face do reconhecimento da decadência, restam indevidos os valores dos adicionais de IRPJ relativos aos períodos decaídos.

Pelo exposto voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para que seja afastada a multa qualificada de 150%, reduzindo-a ao percentual da penalidade de ofício de 75%, bem como para que, por decorrência, (i) seja reconhecida a decadência dos tributos lançados, relativamente aos 1º., 2º. e 3º. trimestres do ano-calendário 2003 e, (ii) em consequência da redução do crédito tributário, sejam exonerados os valores relativos ao adicional do IRPJ relativamente aos períodos decaídos.

É como voto.

Sala de Sessões, 14 de dezembro de 2010.

(assinado digitalmente)

---

Maria de Lourdes Ramirez – Redatora Designada

