



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10825.722849/2015-82
ACÓRDÃO	1201-007.405 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AZMAX COMERCIO DE PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

Caracteriza-se como omissão de receita, por presunção legal relativa, a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada pelo contribuinte.

OMISSÃO DE RECEITAS. PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS.

Caracteriza-se como omissão de receita, por presunção legal relativa, a falta de escrituração de pagamento efetuado por compras não contabilizadas pelo contribuinte.

CUSTOS E DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. GLOSA.

O lançamento contábil de dedução de custos e despesas deve ser amparado por documentação comprobatória da sua efetividade e exigibilidade sob pena de glosa.

PROVA. COMPROVAÇÃO DA INEXISTÊNCIA. PROVA NEGATIVA. PROVA INDICIÁRIA.

Provar que algo não ocorreu é o que se chama de prova negativa, a qual não se produz diretamente, mas indiretamente com a coleção de indícios que levam à conclusão de inexistência. É o que se chama de prova indiciária ou circunstancial.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL.

A comprovação de omissão de receita com base em presunção legal, ainda que ocorra em diversos períodos, não autoriza a qualificação da multa de ofício, nos termos das Súmulas CARF nº 14 e 25.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2012

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à COFINS.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

INCONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simoes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo decorrente de lançamento de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referente ao ano-calendário de 2012.

1 DA AUTUAÇÃO

A **autuação** encontra-se explanada no Termo de Constatação Fiscal juntado ao presente processo às folhas 3.349 a 3.491, o qual resumimos abaixo.

Cabe inicialmente salientar que o procedimento de fiscalização culminou com a formalização de dois processos administrativos, sendo o presente, como já dito, referente ao ano-calendário de 2012 e o Processo Nº 10825.722-850/2015-15 referente ao ano-calendário de 2013, havendo que o Termo de Constatação Fiscal elenca as irregularidades e motiva as autuações dos dois períodos.

A auditoria fiscal realizada na recorrente apurou as infrações de omissão de receitas e custos e despesas sem comprovação, tendo sido aplicada multa qualificada e atribuída responsabilização solidária.

No que tange à omissão de receitas, a fiscalização identificou duas vertentes principais para 2012: primeiramente, a auditoria apurou um Passivo Fictício, que se refere à manutenção no Passivo Circulante de obrigações que já haviam sido pagas ou cuja comprovação

não foi apresentada. A empresa foi intimada a comprovar os saldos das contas de "PASSIVO CIRCULANTE – FORNECEDORES" referentes a 31/12/2012, mas não conseguiu fazê-lo para determinados fornecedores.

Especificamente, em relação ao fornecedor Carlos Augusto Zanelato de Oliveira Frio (CNPJ 07.487.627/0001-68), constatou-se uma omissão de receitas no valor de R\$ 1.277.334,48. Da mesma forma, para o fornecedor Goncalves Souza Comercio e Representacao (CNPJ 54.213.707/0001-05), a empresa também não logrou comprovar os valores mantidos no passivo, resultando em uma omissão de receitas de R\$ 189.016,49.

Por outro lado, os saldos de fornecedores como "Distr. de Bebidas Fernandes LTDA" e "BRF - Brasil Foods SA" foram devidamente comprovados para o ano de 2012. O total da omissão de receitas por passivo fictício no ano-calendário de 2012 somou R\$ 1.466.350,97.

Em segundo lugar, foi identificada a Falta de Registro de Aquisição de Mercadorias, também caracterizando omissão de receitas. Após o cotejamento dos registros de compra da empresa com os dados dos fornecedores e do SPED-NF-e, verificou-se que a empresa não contabilizou determinadas aquisições. Em relação ao fornecedor Carlos Augusto Zanelato de Oliveira Frios, constatou-se a falta de registro na escrituração contábil-fiscal de bens no valor de R\$ 36.353,61 para o ano-calendário de 2012.

Além da omissão de receitas, a fiscalização procedeu à Glosa de Custo ou Despesas Não Comprovados, especialmente devido ao uso de documentos inidôneos. A empresa não conseguiu comprovar a efetivação do pagamento e o recebimento de bens relacionados a compras lançadas na rubrica contábil do fornecedor Christyan Alexandre Alves de Oliveira ME (CNPJ 12.219.545/0001-72), totalizando R\$ 814.440,66 para o ano-calendário de 2012. As diligências fiscais revelaram que esse fornecedor era, de fato, inexistente e irregular: nunca havia apresentado declarações como IRPJ, DCTF, GFIP ou DIRF; o domicílio fiscal da empresa e de seu sócio-titular não existia; o contabilista responsável pela abertura da empresa declarou que nunca recebeu documentos fiscais e não conseguiu localizar a empresa nem o sócio; o representante legal da empresa, Sr. Christyan Alexandre Alves de Oliveira, foi assassinado em 30/11/2011, e o quadro societário não foi reconstituído, configurando dissolução irregular; e o CNPJ da empresa foi declarado "Baixado" pela Receita Federal. Além disso, a Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo declarou a empresa e seus documentos como inidôneos. Diante da falta de comprovação concreta dos pagamentos e da efetiva entrega das mercadorias, a fiscalização glosou as despesas e custos não comprovados.

O total das infrações apuradas para o ano-calendário de 2012 foi de R\$ 2.317.145,24.

Fora aplicada multa qualificada de 150% foi com base no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que permite a duplicação do percentual da multa nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Essa penalidade foi justificada Autoridade Fiscal em face da existência de conduta dolosa por parte do contribuinte como a inserção de informações falsas, simulação de

operações, registros de despesas inexistentes e escrituração de obrigações já pagas ou não comprovadas. A prática foi identificada como sistemática e reiterada nos dois períodos auditados (2012 e 2013), o que reforçou a justificativa para a aplicação da multa qualificada. A conduta dolosa, que visava a redução da base de cálculo e, conseqüentemente, dos tributos, também se enquadra como crime contra a ordem tributária, conforme os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Adicionalmente, foi caracterizada a responsabilidade passiva solidária dos sócios administradores. Com base no artigo 124 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), a solidariedade é estabelecida quando há "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal". A interpretação desse "interesse comum" é o resultado econômico do fato, ou seja, o lucro. Dessa forma, a intimação e o auto de infração foram estendidos à sócia Camila A. Barbosa, que possuía interesse comum nos fatos econômicos que geraram as obrigações tributárias em 2012.

Por fim, a fiscalização procedeu à Representação Fiscal para Fins Penais, em conformidade com a Lei nº 8.137/90 e portarias específicas da Receita Federal.

2 DA IMPUGNAÇÃO

Apresentou **impugnação** (fls. 3.698 a 3.715) a recorrente defendendo que o Auto de Infração era totalmente improcedente e carecia de respaldo legal e fático, pugnando por sua total insubsistência.

Quanto às supostas omissões de receitas (itens 1 e 2), a defesa alegou que os lançamentos se basearam em mera presunção fiscal, a qual, para ter validade jurídica, teria exigido um levantamento detalhado compatível com as atividades do contribuinte, o que não ocorrera. Argumentou que essa presunção violava o Código Tributário Nacional e ignorava o princípio da verdade material, que exigia imparcialidade do Fisco na apuração dos fatos.

Especificamente sobre a falta de escrituração de compras (item 1), a defesa admitiu que as compras ocorreram, mas que as notas fiscais haviam sido extraviadas por infelicidade, dada a enorme quantidade de documentos que a empresa contabilizava diariamente. A empresa ressaltou a ausência de má-fé, dolo, fraude ou simulação, destacando que se tratavam de notas fiscais eletrônicas de pleno conhecimento do Fisco. Contestou a aplicação da multa qualificada de 150%, uma vez que, em fatos idênticos ocorridos em 2013, a multa aplicada fora de 75%. Afirmou que as alegações de "conduta dolosa" e "prática sistemática e reiterada" eram inverídicas e infundadas, e que não havia base para o conceito de "reincidência", visto que as operações haviam sido corriqueiras e apuradas em uma única ação fiscal, afastando a alegação de reincidência conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

Em relação ao passivo fictício (item 2), a defesa refutou a acusação de manutenção indevida de obrigações já quitadas, afirmando que os débitos apontados não haviam sido quitados e continuavam em aberto na contabilidade da Impugnante. Atribuiu a autuação a uma

interpretação equivocada da fiscalização sobre a resposta de que "não temos comprovante de quitação", que na verdade significava que os débitos ainda não haviam sido pagos, e não que estavam pagos e sem comprovação. A defesa sustentou que o mero inadimplemento de obrigações civis jamais poderia gerar presunção de omissão de receitas sem a comprovação efetiva do pagamento, o que não ocorrera. Similarmente ao item 1, a defesa também contestou a aplicação da multa qualificada de 150%, alegando boa-fé e comprovação de que as operações haviam sido escrituradas e as mercadorias recebidas, mas os pagamentos não puderam ser efetivados.

No que tangeu à comprovação de custos (item 3), a defesa argumentou que as aquisições de mercadorias haviam sido realizadas de boa-fé, e que, na época das compras, não havia qualquer informação pública que desabonasse a conduta do fornecedor, que gozava de plena aptidão na consulta pública do SINTEGRA. A inidoneidade do fornecedor havia sido declarada muito tempo depois das aquisições realizadas pela Impugnante. A defesa citou vasta jurisprudência do Poder Judiciário, incluindo o Superior Tribunal de Justiça em Recurso Representativo de Controvérsia, que reconheceu o direito ao crédito fiscal para o adquirente de boa-fé quando a inidoneidade do emitente da nota fiscal era declarada posteriormente à operação e esta era comprovadamente verdadeira. Asseverou que todas as operações haviam sido devidamente contabilizadas e as notas fiscais apresentadas, comprovando a efetiva entrada dos produtos. Contestou também a aplicação da multa qualificada de 150%, reiterando a boa-fé e a impossibilidade de conhecimento prévio da inidoneidade do fornecedor, além de refutar a alegação de "reincidência" pela continuidade das operações rotineiras.

Finalmente, a defesa alegou que as multas aplicadas no importe de 150% do tributo devido eram manifestamente confiscatórias e, portanto, inconstitucionais. Referiu-se ao entendimento pacificado do Supremo Tribunal Federal (STF) em sede de Repercussão Geral, que considerava multas acima de 100% do tributo devido como confiscatórias. A defesa argumentou que a penalidade deveria ter a finalidade de corrigir e não de destruir a pessoa jurídica, e que os julgadores administrativos eram obrigados a aplicar os entendimentos do STF e STJ em Recursos Repetitivos. Assim, requereu que, ainda que as multas qualificadas fossem mantidas, que fossem reduzidas para, no máximo, 100% do valor do imposto devido.

3 DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Decidiu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG) através de acórdão juntado às folhas 3.746 a 3.770, cujo voto, em suma, traz a conclusão seguinte.

Inicialmente, a turma julgadora constatou a admissibilidade e tempestividade das impugnações, verificando que os procedimentos de intimação e os prazos legais foram estritamente seguidos, conforme o Art. 23 do Decreto nº 70.235/1972 e o Art. 3º, parágrafo único, da Portaria RFB nº 2.284/2010.

Em relação à omissão de receitas por presunção legal, a turma julgadora reafirmou a validade do lançamento baseado nas presunções de passivo fictício e falta de escrituração de pagamentos (por compras não contabilizadas) para o ano-calendário de 2012. A impugnante havia contestado genericamente a presunção, alegando afronta ao Código Tributário Nacional (CTN) e a princípios constitucionais. Contudo, a turma julgadora explicou que as infrações estão fundamentadas nos incisos II e III do Art. 281 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), que preveem essas situações como omissão de receita, ressalvada a prova em contrário pelo contribuinte. Ela esclareceu que são presunções legais relativas (*iuris tantum*), que invertem o ônus da prova para o sujeito passivo, dispensando a autoridade lançadora de provar o fato econômico presumido, cabendo ao contribuinte provar sua inexistência.

No caso específico da falta de escrituração de pagamentos (não contabilização de compras), o próprio contribuinte reconheceu que as compras ocorreram, mas não foram contabilizadas devido ao extravio de notas fiscais. Diante da ausência de documentação para afastar a presunção legal, o lançamento foi mantido com base no Art. 281, inciso II, do RIR/1999.

Quanto ao passivo fictício, a fiscalização identificou a manutenção de obrigações no passivo cuja exigibilidade não foi comprovada. A impugnante alegou que os valores não foram quitados e os débitos permaneciam em aberto. Entretanto, a turma julgadora destacou que a impugnante não apresentou nenhum documento que atestasse a efetiva exigibilidade dos débitos mantidos por tanto tempo, como documentos de cobrança ou pautas de negociação. Por isso, confirmou o lançamento com base no Art. 281, inciso III, do RIR/1999.

Sobre a glosa de custos por documentação inidônea, a turma julgadora manteve a desconsideração dos custos relacionados às operações com a empresa Christyan Alexandre Alves de Oliveira ME para o IRPJ e a CSLL. Embora a impugnante tenha alegado boa-fé e a aparente aptidão pública do fornecedor na época das aquisições, a turma julgadora enfatizou que a fiscalização apresentou fortes e convergentes indícios da inexistência das operações, indo além de meros aspectos formais. Foi constatado que a "fornecedora" nunca apresentou declarações fiscais (IRPJ, DCTF, GFIP, DIRF), não possuía domicílio tributário e tinha falta de capacidade operacional. Além disso, a documentação apresentada, como duplicatas sem assinatura ou com endereço inexistente, não comprovava a efetividade da operação ou do pagamento. Assim, concluiu-se que o contribuinte se valeu de documentação "graciosa" para obter vantagem tributária na dedução de custos inexistentes, o que justificou a manutenção da glosa.

Em relação à multa de ofício, inicialmente aplicada em 150% com base no Art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996. A impugnante contestou a qualificação da multa, alegando boa-fé e caráter confiscatório. A turma julgadora decidiu reduzir a multa para 75% para a infração de omissão de receita por falta de escrituração de compras, considerando os valores de pequena monta e a ausência de dolo sistemático, e também pelo fato de que em processo similar para o ano-calendário de 2013, o mesmo contribuinte recebeu multa de 75%.

Contudo, a multa de 150% foi mantida para a infração de passivo fictício, devido à conduta reiterada e sistemática de manutenção de obrigações não comprovadas no passivo, evidenciando a intenção de subtrair valores tributáveis. Da mesma forma, a multa de 150% foi mantida para a comprovação inidônea de custos, pois o uso de documentação "graciosa" para deduzir custos inexistentes demonstrou intenção de fraude. A alegação de caráter confiscatório da multa foi rechaçada, pois os órgãos de julgamento administrativo estão impedidos de afastar a aplicação de leis sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo exceções específicas (Art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972).

Por fim, sobre a responsabilidade tributária atribuída a Camila Aparecida Barbosa, a turma julgadora decidiu afastar esse vínculo de responsabilidade. Primeiramente, afastou a discussão sobre os artigos 134 e 135 do CTN, pois o lançamento se fundamentou exclusivamente no Art. 124 do CTN. Em relação ao Art. 124, inciso II, a turma julgadora apontou a falta de indicação da legislação específica que fundamentasse a responsabilidade solidária, uma vez que o dispositivo faz referência genérica a pessoas designadas por lei. Quanto ao Art. 124, inciso I (interesse comum), a fiscalização alegou que a busca por lucratividade configuraria o elo de comunhão. No entanto, a turma julgadora considerou essa interpretação muito genérica, que conflitaria com o princípio de que o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o dos sócios. Concluiu que a fiscalização não definiu as circunstâncias materiais que configurariam o "interesse comum", como confusão patrimonial ou atuação negocial conjunta, que são parâmetros usados pela jurisprudência. Assim, na ausência desses elementos, o vínculo de responsabilidade atribuído a Camila Aparecida Barbosa foi afastado. O arrolamento de bens e direitos, por ser um processo específico com base em lei (Art. 64 da Lei nº 9.532/1997 e IN RFB nº 1565/2015), não era de competência da instância de julgamento.

Em suma, a impugnação foi procedente em parte, afastando a responsabilidade de Camila Aparecida Barbosa e reduzindo a multa de ofício em uma das infrações (falta de escrituração de compras) para 75%, enquanto manteve as exigências do IRPJ, COFINS, PIS e CSLL com os acréscimos legais pertinentes, e a multa qualificada de 150% nas demais infrações (passivo fictício e comprovação inidônea de custos).

4 DO RECURSO

Irresignada, a recorrente apresentou **Recurso Voluntário** (fls. 3.787 a 3.814) onde apresenta sua síntese dos fatos e passa a atacar o *decisum* da DRJ com os seguintes argumentos:

4.1 INFRAÇÕES RELATIVAS À SUPOSTAS OMISSÃO DE RECEITAS — ITENS 1 E 2 DO AUTO DE INFRAÇÃO

A Recorrente argumenta que os lançamentos dos itens 1 e 2 se deram por mera presunção fiscal, a qual carece de detalhado levantamento fiscal e atenta contra o Código Tributário Nacional, bem como os princípios constitucionais tributários da não cumulatividade,

legalidade e tipicidade cerrada. O princípio da verdade material exige atuação oficial e imparcial do Fisco, investigando os fatos sem interesse no resultado, conforme ressaltado por Alberto Xavier e Rui Barbosa Nogueira.

Relativamente ao Item 1 do Auto de Infração, que trata da omissão de receita operacional por falta de escrituração de compras em 2012, a Recorrente admite que as compras ocorreram, mas as notas fiscais foram extraviadas e não contabilizadas. Contudo, salienta a absoluta ausência de má-fé, dolo, fraude ou simulação, uma vez que se tratam de notas fiscais eletrônicas de conhecimento do Fisco. Dessa forma, requer a relevação da multa aplicada sobre o IRPJ e seus reflexos em PIS e COFINS.

No que concerne ao Item 2 do Auto de Infração, sobre a omissão de receita por suposta manutenção de obrigação já paga e/ou não comprovada no passivo, a empresa foi autuada por manter saldos devedores em contas de fornecedores. A Recorrente nega veementemente que tais valores tenham sido quitados, afirmando que os débitos continuam em aberto em sua contabilidade, e que a presunção do fiscal decorreu de uma interpretação equivocada da resposta "não temos comprovante de quitação". Para a Recorrente, o mero inadimplemento de obrigações cíveis jamais pode gerar presunção de omissão de receitas sem comprovação efetiva de pagamento, o que não ocorreu, tornando o item e suas autuações reflexas de PIS e COFINS totalmente improcedentes.

4.1.1 DA INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTO PARA A APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA AO ITEM 2 DO AUTO DE INFRAÇÃO

A fiscalização aplicou multa qualificada de 150% sobre o Item 2, alegando "conduta dolosa", "informações fictícias" e "intuito de fraude" por uma prática "sistemática e reiterada" e "reincidência" nos anos de 2012-2013. A Recorrente refuta tais afirmações como inverídicas, infundadas e sem comprovação, reiterando a boa-fé e o devido cumprimento das obrigações, com as operações devidamente escrituradas. A natureza rotineira das compras de um supermercado, embora "sistemática e reiterada", não justifica penalização, e a alegação de "reincidência" é absurda, pois não houve fiscalização ou autuação anterior. O entendimento pacificado do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.041.310) considera a sequência de ilícitos da mesma natureza, apurados em uma única ação fiscal, como infração continuada, sujeita à multa singular, afastando a reincidência. Portanto, a Recorrente requer que a multa qualificada seja afastada sobre o IRPJ e os reflexos em PIS e COFINS.

4.2 ITEM 3 DO AUTO DE INFRAÇÃO — SUPOSTA COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE CUSTOS

Em relação ao Item 3 do Auto de Infração, a acusação de comprovação inidônea de custos por ter recebido mercadorias de contribuinte tido como inidôneo (CHRISTYAN ALEXANDRE ALVES DE OLIVEIRA – ME) deve ser afastada, segundo a Recorrente. À época das aquisições, não havia qualquer informação pública que desabonasse a conduta do fornecedor, que gozava de plena aptidão na consulta pública do SINTEGRA. A inidoneidade da empresa fornecedora foi

declarada em 11/12/2013 e seu CNPJ baixado em 15/07/2015, muito após as aquisições da Recorrente. Informações sigilosas do fornecedor, como declarações de IRPJ ou DCTF, eram impossíveis de serem verificadas no ato da compra.

A jurisprudência, incluindo o Tribunal de Justiça de São Paulo e o CARF, reconhece que o Fisco só pode exigir imposto relacionado a nota fiscal inidônea se a inidoneidade do estabelecimento for publicamente divulgada no momento da compra. O Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Representativo de Controvérsia (REsp 1148444/MG), pacificou o entendimento de que o comerciante de boa-fé que adquire mercadoria com nota fiscal posteriormente declarada inidônea pode aproveitar o crédito de ICMS, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda, pois o ato declaratório da inidoneidade produz efeitos apenas a partir de sua publicação. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência da documentação pertinente no momento do negócio, cabendo ao Fisco a verificação de idoneidade. Todas as operações foram devidamente contabilizadas e as notas fiscais apresentadas, comprovando a efetiva entrada dos produtos. A quitação das duplicatas, provada pela posse das cópias pelo devedor (Art. 324 do Código Civil), ocorreu por meios corriqueiros no setor, como dinheiro e cheques de terceiros. Diante da comprovada boa-fé, o item deve ser julgado inteiramente insubsistente, assim como as autuações reflexas sobre PIS, COFINS e CSLL.

4.2.1 DA INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTO PARA A APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA AO ITEM 3 DO AUTO DE INFRAÇÃO

Da mesma forma que no item 2, a fiscalização aplicou multa qualificada de 150% sobre o Item 3, baseando-se em suposições de "conduta dolosa", "informações fictícias", "prática sistemática e reiterada" e "reincidente intuito de fraude". A Recorrente reafirma que tais acusações são inverídicas, infundadas e sem comprovação, e que a acusação decorre de uma presunção ilegal de "obrigação inexistente". A empresa comprovou a devida escrituração, apresentou as notas fiscais e a posse das duplicatas quitadas. A realização e escrituração de compras de fornecedores é uma atividade rotineira em supermercados, e a alegação de reincidência é afastada pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça de infração continuada em uma única ação fiscal. Assim, a Recorrente requer o afastamento da multa qualificada sobre o IRPJ e a CSLL.

4.3 DA MULTA CONFISCATÓRIA — MULTA DE 150% DO VALOR DO IMPOSTO — ENTENDIMENTO PACÍFICO DO STF

Ainda que as multas qualificadas sejam mantidas, a Recorrente sustenta que a aplicação de multa no importe de 150% do imposto apurado é manifestamente confiscatória e, portanto, inconstitucional. Tal vedação encontra-se no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco. O Supremo Tribunal Federal (STF) já suspendeu a eficácia de dispositivos legais que previam multas extorsivas, como na ADInMC nº 1.075/DF, que considerou confiscatória uma multa de 300%. Mais recentemente, em sede de Repercussão Geral, o STF pacificou o entendimento de que multas acima de 100% do

imposto devido são confiscatórias (RE 833106 AgR/GO). A Recorrente destaca que os julgadores administrativos são obrigados a aplicar os julgamentos proferidos em sede de Recursos Repetitivos, nos termos do artigo 19 da Lei nº 10.522/2002 e artigo 927, V do CPC/2015, um entendimento já adotado pela própria Receita Federal do Brasil em situações análogas. Dessa forma, a Recorrente requer que as multas qualificadas sejam reduzidas para, no máximo, 100% do valor do imposto devido, abrangendo IRPJ, PIS, COFINS e CSLL.

4.4 CONCLUSÃO

Por todos os argumentos apresentados, os documentos juntados e a fundamentação na legislação e jurisprudência, a Recorrente conclui que o Auto de Infração não possui respaldo legal nem fático, razão pela qual deve ser julgado totalmente insubsistente por meio do total provimento do presente Recurso Voluntário. Subsidiariamente, requer o reconhecimento das ilegalidades e nulidades apontadas, a fim de modificar o lançamento e obter a justiça fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Antonio Biancardi**, Relator.

1 DA ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

2 DO MÉRITO

Como já visto, a autuação teve duas vertentes principais, a omissão de receita baseada em presunção legal contida no art. 281 do Decreto 3.000 de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 e na não comprovação de custos ou despesas por apresentação de documentos inidôneos.

2.1 DA OMISSÃO DE RECEITAS

A apuração das infrações de omissão de receitas calçou-se no art. 281 do RIR/99, o qual transcrevemos abaixo:

Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo

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):

[...]

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

Como se vê, dispõe a legislação tributária que, constatada a ausência de escrituração de pagamentos efetuados, bem como a manutenção, no passivo, de obrigações já quitadas ou cuja exigibilidade não se encontre devidamente comprovada, presume-se a ocorrência de omissão de receitas, cabendo ao sujeito passivo o ônus de afastar tal presunção, mediante a produção da prova em contrário. Nota-se que estamos diante de presunção *iuris tantum*, ou seja, cabe sua elisão mediante comprovação em sentido contrário pelos contribuintes, no presente caso, à recorrente.

2.1.1 FALTA DA ESCRITURAÇÃO DE COMPRAS

A recorrente confessa a falta de escrituração apontada pela autoridade fiscal atribuindo seu erro a grande quantidade de operações a serem contabilizadas, defendendo tratar-se de erro carente de má-fé, motivo pelo qual requer seja reclassificada a multa de ofício decorrente de tal infração para multa de ofício simples (art. 44, I da Lei 9.430/96), ao invés da multa qualificada (art. 44, § 1º da Lei 9.430/96) aplicada pela autoridade lançadora.

Ou seja, não contesta, em sede de Recurso Voluntário, o lançamento do principal, mas tão somente o percentual da multa de ofício aplicada.

Olvidou-se, entretanto, a recorrente, que tal reclassificação já fora deferida pelo julgador administrativo de primeiro grau, motivo pelo qual deixo de apreciar o pedido por ausência de objeto.

2.1.2 PASSIVO FICTÍCIO

A recorrente afirma que a autoridade fiscal procedeu a autuação afirmando que valores contabilizados em conta de Passivo, nos montantes R\$ 1.277.334,48 para o fornecedor Carlos Augusto Zanelato de Oliveira Frios – CNPJ 07.487.627/0001-68 e de R\$ 189.016,49 para o fornecedor Gonçalves & Souza Comercio e Representação LTDA – CNPJ 54.213.707/0001-05 tiveram como motivação o “fato de que tais débitos estariam quitados, razão pela qual sua manutenção no passivo caracterizaria omissão de receita, nos termos do artigo 281, III do RIR/99”.

Assevera que tais débitos não foram quitados, o que desconstituiria a presunção fiscal, motivo pelo qual o lançamento deve ser considerado improcedente.

Entretanto, analisando a autuação, verifica-se que em nenhum momento a autoridade fiscal fez a afirmação de que tais valores foram quitados, sendo a real motivação da autuação o fato de que a recorrente, apesar de regularmente intimada, não apresentou documentação que comprovasse a origem da obrigação e sua exigibilidade.

Como já visto, o art. 281, III do RIR/99 presume como omissão de receitas a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, assim, ressalte-se que a autoridade fiscal intimou a recorrente a apresentar notas fiscais, comprovantes de pagamentos, cheques, duplicatas, recibos e/ou qualquer outro documento que pudesse comprovar a exigibilidade dos valores escriturados relativos a vários fornecedores, sendo que não logrou a comprovação em relação aos citados fornecedores o que ensejou a autuação.

Como bem alertado pelo julgador de primeira instância, curial atentar para o fato de que os lançamentos contábeis ocorrerem em 2012, o procedimento fiscal transcorreu em 2015, a impugnação ocorreu em 2016 (o Recurso Voluntário foi interposto em 2017, acrescido) e que em nenhum desses momentos foi apresentada documentação comprobatória da exigibilidade das obrigações, limitando-se a recorrente a afirmar que os débitos ainda não haviam sido quitados.

Assim, corrobora com o entendimento da autoridade fiscal o fato de que, mesmo após tanto tempo do surgimento da obrigação com o fornecedor, não foi possível à recorrente apresentar qualquer documento de cobrança emitido pelos fornecedores, reforçando assim o entendimento da não comprovação da exigibilidade daqueles valores.

Destarte, em face da não comprovação da exigibilidade de obrigações escrituradas, presume-se a decorrente omissão de receitas, motivo pelo qual o lançamento deve ser mantido.

2.1.3 NÃO COMPROVAÇÃO DE CUSTOS

Sobre esse ponto da autuação a recorrente alega que, em suma, quando da realização das operações, o fornecedor CHRISTYAN ALEXANDRE ALVES DE OLIVEIRA — ME era idôneo, gozando de plena aptidão nos cadastros fiscais, notadamente no SINTEGRA e que a descoberta posterior da irregularidade fiscal do fornecedor não lhe pode ser imposta.

Inicialmente, importante que passemos a analisar a dedutibilidade de custos ao lume da legislação tributária vigente à época da ocorrência do fato gerador.

A regra geral de dedutibilidade está prevista no art. 299 do RIR/99, *in verbis*:

Art.299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Conclui-se que são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, assim entendidas aquelas essenciais e usuais ou normais a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas às fontes produtoras de rendimentos.

Ao referir que *“o gasto é necessário quando essencial”*, evidencia uma condição bastante restritiva para a dedutibilidade de despesas. Ou seja, para ser considerada necessária não basta que uma despesa tenha relação com a atividade do contribuinte, deve ela ser essencial. Por outro lado, não excluiu atividades acessórias, alcançando *“qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades”*.

Outro requisito elementar a se considerar dedutível determinada despesa é a comprovação de sua efetividade, ou seja, há que se comprovar que houve efetivamente a transferência de mercadorias ou prestação de serviços, bem como sua contrapartida, o pagamento (ou equivalente).

Ou seja, para que possa o fisco averiguar se determinado lançamento contábil de dedução de custo ou despesa é dedutível, há que se analisar seu aspecto formal e material, sendo obrigatório aos contribuintes apresentar documentação hábil a comprovar a efetividade do lançamento.

No presente caso, havendo fundada dúvida da efetividade daqueles custos, procedeu a autoridade fiscal diligências no sentido de apurar a realidade das operações.

Nessas diligências, constatou-se a inexistência de fato da empresa fornecedora, inclusive com vizinhos afirmando que essa empresa nunca se estabeleceu naquele endereço, sendo o número inexistente; o sr. Christyan Alexandre Alves de Oliveira (CPF 215.876.318-30), sócio do fornecedor, foi assassinado em 30 de novembro de 2011, antes porém das operações comerciais, sem que o quadro societário tenha sido reconstituído, configurando dissolução irregular; a empresa fornecedora nunca apresentou suas declarações fiscais; o contabilista responsável pela escrituração da empresa, Sr. Hilton Ricardo Pini, declarou à fiscalização que nunca recebeu documentos fiscais e que, desde outubro de 2010 (pouco após a abertura da empresa), sempre encontrava as portas do estabelecimento fechadas. Ele afirmou não ter condições de informar sobre a emissão de notas fiscais ou a movimentação da empresa, pois nunca teve acesso aos documentos e, portanto, não preencheu nenhum livro contábil fiscal. O contabilista também confirmou ter tomado conhecimento do assassinato do sócio Christyan pelos noticiários.

Ademais, quando intimada a apresentar a comprovação da efetividade das operações, a recorrente limitou a apresentar as notas fiscais e duplicatas com o carimbo do fornecedor, sem assinaturas e indicando endereço inexistente, e afirmou que os pagamentos, em sua integralidade, foram feitos em dinheiro ou cheque de terceiros.

Neste ponto, é mister que tratemos do conceito de prova indiciária para uma perfeita compreensão, seja dos argumentos da autuação, seja do voto propriamente dito.

Pois bem, cediço o princípio de que cabe a quem alega provar o alegado, como poderia o fisco provar que determinada nota fiscal não representa a operação comercial nela aposta? Provar que algo NÃO ocorreu é o que se chama de prova negativa. É prova excessivamente difícil de ser produzida, pois como provar algo que não existe? É o que a doutrina chama de prova diabólica.

A solução é única, não se produz a prova negativa diretamente, mas indiretamente, é o que se chama de prova indiciária ou circunstancial. Desta forma, resta ao fisco buscar elementos que gerem a convicção do que de fato ocorreu, elidindo, desta forma, aquele suposto negócio representado pelas notas fiscais frias.

Dessarte, quando analisamos cada ato individualmente, é possível que possamos colocar em dúvida quanto aos seus efeitos, mas os atos não devem ser analisados unicamente sob o prisma individual, mas tendo em vista o todo.

Assim, percebe-se que a peça de defesa apresentada pela recorrente, apresenta a seguinte técnica: pinçar alegações pontuais da fiscalização, contestá-las de modo a trazer outra conclusão possível, para então, a partir daí, querer invalidar o todo.

Nota-se claramente que a autoridade fiscal foi cautelosa, em face da fundada dúvida de que os documentos apresentados pela recorrente não representavam a realidade fática, procedeu às diligências necessárias à confirmação de sua veracidade, sendo que o conjunto probatório gerado foi certificador de que as notas fiscais e duplicatas apresentadas não representavam operações reais e, portanto, as despesas escrituradas não eram dedutíveis.

Importante lembrar que foi concedida oportunidade à recorrente de apresentar elementos que comprovassem a efetividade das operações, havendo se limitado a apresentar duplicatas sem assinatura do emitente ou com endereço inexistente, sem comprovação do efetivo pagamento, de forma que não logrou, a recorrente, a elidir as constatações de inexistência de fato do fornecedor e, por conseguinte, das operações objeto do lançamento tributário.

Destarte, contrariamente ao alegado pela defesa, as despesas não foram glosadas porque a empresa fornecedora foi considerada inidônea posteriormente a ocorrência dos fatos geradores, mas a empresa foi considerada inidônea porque constatada sua inexistência, bem como das operações contabilizadas pela recorrente.

Assim, não assiste razão à recorrente em suas alegações, devendo ser mantido o lançamento.

3 DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A autoridade fiscal aplicou a multa de ofício qualificada de 150%, prevista no art. 44, §1º da lei 9.430/96, sob os argumentos abaixo transcritos:

A inclusão, nas escriturações contábeis e fiscais, de valores utilizados para reduzir o imposto de renda e as contribuições devidas, prática esta realizada de forma **sistemática e reiterada**, e ainda nos dois períodos sob auditoria fiscal, caracteriza o dolo praticado pelo fiscalizado em sonegar e fraudar, o que justifica a aplicação da multa qualificada.

[...]

Em função do apurado e dos fatos e documentos probantes constantes dos autos, ante a demonstração do evidente e reincidente intuito de fraude (anos-calendário de 2012 e 2013), que visou ludibriar o fisco por meio de **informações fictícias** de obrigações inexistentes, abatimentos de custos e despesas não existentes, lançamento de suposta entrada de numerários, além da falta de registro de compras, aplicou-se a multa qualificada de 150% -antes os casos definidos nos artigos. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, com a nova redação dada pelo art. 18 da MP nº 303/06, para o período de 30/06/06 a 27/10/06 e art. 14 da MP nº 351/07, convertida pela Lei nº 11.488/07, art. 14, a partir de 22/01/07 e art. 957, inciso I do RIR/99). [Grifo no original].

Verifica-se que a descrição da conduta a ensejar a qualificação da multa refere-se a constatações decorrentes de presunção legal de omissão de receitas, uma vez que para a infração de falta de contabilização de compras a DRJ já exonerou a qualificação da multa.

Preceituam as Súmulas CARF nº 14 e 25:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Verifica-se, portanto, que a verificação de omissão de receitas, ainda mais decorrentes de presunção legal, não são suficientes a ensejar a qualificação da multa de ofício, cabendo a autoridade lançadora comprovar a existência de uma das condutas tipificadas nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

No presente caso, como já mencionado, a autoridade fiscal limitou-se a apontar a infração fiscal apurada, sem, entretanto, constituir o liame delitivo do constatado, motivo pelo qual a qualificação da multa de ofício deve ser afastada, permanecendo a multa de ofício de 75%.

4 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário no sentido de afastar a qualificação da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi