



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

**Processo n°** 10872.720094/2016-05  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-003.009 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de agosto de 2018  
**Matéria** IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS  
**Recorrentes** ARCO-SUL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA- ME  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO.

A manutenção no passivo de obrigações cuja origem e a exigibilidade não sejam comprovadas caracteriza a omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

CUSTOS. DESPESAS. COMPROVAÇÃO.

A procedência ou improcedência das glosas de custos e despesas deve ser aferida, primeiramente, a partir da comprovação por parte do sujeito passivo da efetiva existência das operações e prestação dos serviços contratados, mediante documentação hábil e idônea.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2011

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento de CSLL que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2011

COFINS. LANÇAMENTO REFLEXO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento de Cofins que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2011

PIS/PASEP. LANÇAMENTO REFLEXO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento da Contribuição ao PIS/Pasep que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, em rejeitar as preliminares de nulidade e em indeferir pedido de perícia e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Maria Lúcia Miceli e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

## Relatório

Tratam-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício frente ao Acórdão nº 14-64.779, proferido pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (fls. 603 a 628), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, e cuja ementa é a seguinte:

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

*Ano-calendário: 2011*

*CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA DE CUSTOS.*

*Cabível o lançamento de ofício de ajuste de base de cálculo do imposto quando a fiscalização comprova se tratar de custos apropriados com base em notas fiscais inidôneas, ao passo que a contribuinte, regularmente intimada, não logra comprovar, arrimada em documentação hábil e idônea, a efetividade do ingresso das mercadorias.*

*IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÕES LEGAIS. PASSIVO FICTÍCIO.*

*Nas presunções legais, o Fisco não precisa provar a omissão de receitas, mas é imprescindível que a ocorrência do fato indiciário (passivo fictício) esteja provado de forma a não permitir incertezas.*

*Não prevalece a omissão de receitas com base no passivo fictício, quando a fiscalização tributa o saldo da conta passiva, englobando todas os fornecedores listados, sem determinar quais as obrigações e/ou exigibilidades que se encontram pagas e mantidas no passivo, bem como, deixa de apontar quais as exigibilidades que não foram comprovadas.*

*GLOSA DE DESPESAS. DESPESAS NÃO INCORRIDAS.*

*Correta a fiscalização ao glosar despesas de serviços devidamente escriturados nos livros contábeis da contribuinte, quando a própria empresa confirma jamais terem sido prestados ou pagos.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, COFINS E PIS.*

*A decisão pertinente ao lançamento do IRPJ deve nortear as inferências correlatas ao auto de infração de contribuições, tendo em vista que provêm de infração legal análoga, mantendo íntima relação de causa e efeito. "*

O presente processo decorre de procedimento fiscal realizado junto à ARCO-SUL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA- ME, em relação ao ano-calendário de 2011, tendo sido, conforme descrição contida do Termo de Verificação Fiscal de fls. 139 a 151, e transcrita no Acórdão recorrido do seguinte modo:

*"Na fase de preparo da fiscalização, foi apurado o seguinte:*

*1) em 2011, o contribuinte comprou R\$ 13.927.397,33 de mercadorias através de notas fiscais eletrônicas emitidas pela Brookmarquex Comercio de Gêneros Alimentícios Ltda, CNPJ 13.386.546/0001-74;*

*2) contrário senso, no mesmo ano, as compras efetuadas pela Brookmarquex através de NFE e sua movimentação financeira bancária foram insignificantes, não havendo, portanto, suporte para seu expressivo volume de vendas de aproximadamente R\$ 24 milhões;*

*3) a Brookmarquex foi constituída em 10/03/11 e já em 11/04/12 não foi localizada no seu endereço na Rua Araticum, 505, loja A - Anil - Rio de Janeiro/RJ, como foi constatado pela RFB em diligência realizada no local e levou à declaração de sua inaptidão (processo 10074-722029/2012-88);*

*4) foram apropriadas pelo contribuinte despesas operacionais de R\$ 1.532.601,00 na conta de Serviços Prestados PJ - 41102003 em nome de Luage Consultoria e Assessoria Empresarial Ltda;*

5) a cronologia de apropriação das despesas referentes à Luage não seguiu a ordem de numeração das notas fiscais citadas nos históricos dos próprios lançamentos contábeis;

6) durante o ano de 2011, o saldo das contas a pagar do contribuinte, incluindo a conta de fornecedores, se elevou de R\$ 7.448.183,59 para R\$ 31.117.003,53, indicando possíveis obrigações pagas e não baixadas na contabilidade.

## II- Infrações Apuradas na Fiscalização

### II-1- Brookmarquex

Em adição aos exames preliminares, a fiscalização verificou nos sistemas da RFB que a Brookmarquex não pagou (Conta Corrente) ou sequer declarou (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF) quaisquer tributos ou contribuições federais, não tendo também quitado (Conta Corrente) ou declarado contribuições previdenciárias, além de não ter empregados registrados (Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP). A isto ainda se soma o fato de que seus sócios não têm capacidade econômica ou administrativa para gerir seu expressivo volume de negócios (Declarações de Ajuste Anual e Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF).

O contribuinte foi intimado a justificar as compras efetuadas junto a Brookmarquex, o que incluía a comprovação dos pagamentos efetuados, ao mesmo tempo em que foi cientificado, expressamente, dos fatos que já haviam sido apurados pela RFB.

Em suas respostas, o contribuinte limitou-se a dizer que as compras efetuadas junto a Brookmarquex estavam registradas em seus livros contábeis e fiscais e que as mercadorias adquiridas foram revendidas de imediato, no próprio período de aquisição, conforme o curso normal de seus negócios.

A fiscalização constatou que, de fato, as notas fiscais emitidas pela Brookmarquex foram contabilizadas em contas de estoque e de PIS, COFINS e ICMS a recuperar, tendo como contrapartida a conta de fornecedores, além de que foram lançadas nos livros fiscais.

Os valores lançados na conta de estoque foram baixados pelo custo trimestral e os lançados na conta de tributos a recuperar foram baixados contra o PIS, a COFINS e o ICMS a pagar. Quanto aos valores lançados na conta de fornecedores, o contribuinte não apresentou quaisquer documentos que comprovassem seus pagamentos, como já foi dito anteriormente.

Assim, a falta de apresentação por parte do contribuinte de qualquer elemento fático que comprove as compras feitas junto à Brookmarquex evidencia o apontamento já feito na fase de preparo da fiscalização de uso de documentos falsos para reduzir ou não pagar tributos federais.

*Impõe-se, portanto, a glosa dos custos deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de custo de mercadorias vendidas, bem como a glosa do aproveitamento indevido de créditos de PIS e COFINS, com os decorrentes lançamentos de ofício, aplicando-se a multa qualificada de 150% prevista no § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96.*

*No quadro abaixo são relacionadas as NFE emitidas pela Brookmarquex em favor do contribuinte extraídas do Sistema Público de Escrituração Digital e demonstrados os seus totais mensais:*

(...)

*Neste outro quadro são mostrados os valores das notas fiscais emitidas pela Brookmarquex registrados na Escrituração Fiscal Digital, fonte dos lançamentos contábeis em totais mensais que deram origem aos custos deduzidos das bases de cálculo de IRPJ e CSLL e aos créditos de PIS, COFINS e ICMS utilizados, como se pode ver no razão das contas:*

(...)

*Cabe ainda consignar que a conduta do contribuinte no caso está tipificada no artigo 1º, inciso IV, da Lei 8.137/90, o que motiva a representação fiscal para fins penais nos moldes do caput do art. 1º da Portaria RFB 2.439/10.*

#### II-2 - Pagamentos Sem Causa

*A fiscalização encontrou nas contas de fornecedores e adiantamentos a fornecedores alguns registros contábeis cujos históricos identificam a Brookmarquex como beneficiária de pagamentos. Estes registros são mostrados no quadro abaixo:*

(...)

*Não é demais repetir que a fiscalização intimou o contribuinte a comprovar todos os pagamentos efetuados à Brookmarquex, não tendo sido em nada atendida neste sentido.*

*Ademais, não se cogita que notas fiscais falsas possam dar suporte documental a tais pagamentos que, assim, ficam perfeitamente caracterizados como sem causa na forma já sedimentada na legislação do Imposto de Renda, se sujeitando à incidência na fonte do art. 674 e seus parágrafos do RIR/99.*

#### II-3 - Luage

*O contribuinte foi intimado a apresentar as notas fiscais da Luage mencionadas nos históricos dos seguintes registros contábeis:*

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
01/04/2011	41102003	SERV. PRESTADO P. J.	D	328.555,60	APROPRIAÇÃO DESPESA NF. 100 – LUAGE CONSULTORIA E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA
30/05/2011	41102003	SERV. PRESTADO P. J.	D	333.012,40	APROPRIAÇÃO DESPESA NF. 106 – LUAGE CONSULTORIA E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA
29/06/2011	41102003	SERV. PRESTADO P. J.	D	323.963,30	APROPRIAÇÃO DESPESA NF. 110 – LUAGE CONSULTORIA E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA
30/09/2011	41102003	SERV. PRESTADO P. J.	D	547.070,44	PROVISÃO DE DESPESA CONF. NF. 68 – LUAGE CONSULTORIA E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA
<b>Total</b>				<b>1.532.601,74</b>	

*Em 29/10/14, o contribuinte respondeu à intimação dizendo que os serviços não foram efetivamente prestados, não tendo havido, por isto, qualquer pagamento, justificando os registros contábeis em erro decorrente de troca de contador.*

*É, portanto, incontroversa a questão, devendo ser glosadas as deduções das bases de cálculo de IRPJ e CSLL a título de despesas operacionais, bem como efetuados os correspondentes lançamentos de ofício.*

*Cabe anotar que dos exames efetuados pela fiscalização verificou-se que as notas fiscais da Luage ficaram, de fato, pendentes de pagamento e não geraram créditos de PIS e COFINS, não havendo, por isto, lançamentos de Imposto de Renda na Fonte, PIS e COFINS a serem efetuados em relação às mesmas.*

#### II-4 - Passivo Fictício

*O contribuinte foi intimado reiteradamente a comprovar os saldos da conta 21101001 - Fornecedores a Pagar, tendo sido cientificado de que a falta de atendimento às intimações caracterizaria a omissão de receitas prevista no inciso III do art. 281 do RIR/99.*

*Em suas respostas, o contribuinte se limitou a apresentar o razão da conta e a dizer que os documentos de comprovação estavam à disposição da fiscalização.*

*Ora, a fiscalização solicitou ao contribuinte que comprovasse os débitos com os fornecedores registrados na contabilidade, considerando o que estabelece o inciso III do art. 281 do RIR/99, o que implica na identificação dos credores, na quantificação dos valores devidos a cada um deles e na apresentação dos documentos de comprovação da exigibilidade dos valores devidos.*

*Obviamente, a resposta do contribuinte não comprova em nada a exigibilidade das obrigações registradas na sua contabilidade, como é de sua responsabilidade por expressa determinação do precitado dispositivo legal, ainda mais quando o saldo da conta inclui os valores das NFE da Brookmarquex, sabidamente falsas como já visto aqui anteriormente.*

*Assim, fica perfeitamente caracterizada a presunção de omissão de receitas prevista naquele dispositivo legal, o que dá ensejo ao lançamento de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.*

*O saldo da conta Fornecedores a Pagar em 31/12/11 precisa ser ajustado pelo expurgo dos valores das NFE da Brookmarquex*

*nele inclusos, os quais não podendo ser considerados como devidos pelos motivos aqui já expostos, muito menos podem ser considerados como pagos com recursos mantidos à margem da contabilidade, não sofrendo, por isto, os efeitos do dispositivo legal.*

*No quadro abaixo é mostrado o saldo original da conta em 31/12/11 ajustado pela exclusão dos totais mensais das NFE da Brookmarquex:*

Data	Cód. Conta	Conta	Saldo	D/C	NFE Brookmarquex	Passivo Não Comprovado Omissão de Receitas
31/12/11	21101001	FORNECEDORES A PAGAR	28.971.662,77	C		
30/04/11	21101001	FORNECEDORES A PAGAR			1.028.408,25	
31/05/11	21101001	FORNECEDORES A PAGAR			3.553.155,42	
30/06/11	21101001	FORNECEDORES A PAGAR			1.121.083,78	
31/07/11	21101001	FORNECEDORES A PAGAR			96.236,50	
31/08/11	21101001	FORNECEDORES A PAGAR			431.388,30	
30/09/11	21101001	FORNECEDORES A PAGAR			3.347.698,73	
31/10/11	21101001	FORNECEDORES A PAGAR			1.626.651,76	
30/11/11	21101001	FORNECEDORES A PAGAR			1.793.700,57	
31/12/11	21101001	FORNECEDORES A PAGAR			1.156.926,80	14.816.412,66

''

Cabe registrar que o lançamento referente ao IRRF, baseado em infração de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, não consta destes autos, mas sim do processo administrativo nº 10872.720093/2016-52.

Cabe destacar, ainda, que consta dos Autos de infração de fls. 199/217 e 218/234 as infrações de compensação indevida de prejuízo operacional e base de cálculo negativa de CSLL, respectivamente, em decorrência de o sujeito passivo haver realizado compensações em montante superior aos saldos existentes. Não tendo havido contestação específica quanto a tais pontos, aplica-se o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, considerando-se não impugnada as matérias.

Cientificado do lançamento, o sujeito passivo apresentou Impugnação (fls. 313 a 410), por meio da qual:

a) teceu considerações acerca dos princípios que informam o processo administrativo fiscal e suscitou que, ao se promover glosas de custos e tributação de omissões em um total de R\$ 24.000,000,00, sobre um custo total de R\$ 58.000.000,00, deveria ter havido o arbitramento do lucro;

b) quanto à glosa das notas fiscais relacionadas com a Brookmarquex, sustentou que, durante o ano-calendário de 2011, a situação da referida pessoa jurídica era de empresa ativa regular, e os documentos por ela emitidos se revestem das "*condições de idoneidade e legalidade*";

c) afirma que as mercadorias relativas às operações questionadas ingressaram no seu patrimônio, conforme comprovam os registros de entrada, juntados por amostragem, devido à grande quantidade;

d) aduz, ainda, que as mercadorias foram vendidas, com a correspondente declaração das receitas auferidas, conforme planilhas de controle de estoque e notas fiscais de saída, juntadas, também, por amostragem;

e) requer a realização de perícia/diligência, para a qual apresenta as questões a serem respondidas;

f) no que diz respeito à infração de pagamentos sem causa, afirma que, tendo as mercadorias sido efetivamente adquiridas, não poderia subsistir o lançamento;

g) alega a existência de bitributação, posto que os valores elencados nessa exigência *"já o foram quando do cálculo relativo à glosa de custos"*;

h) quanto à multa qualificada de 150%, argumenta que *"não houve a intenção dolosa de reduzir tributo ou omitir fato tendente que possa alterar ou ocultar o fato gerador da obrigação tributária"*;

i) afirma, ainda, que *"comercializou as mercadorias que constam das notas de aquisição emitidas pela empresa Brookmarquex e que ingressaram em seu estoque, apurou os tributos incidentes sobre as receitas auferidas e os recolheu"*, sendo que, para a aplicação da multa qualificada, *"não basta apenas a arguição de que a documentação é presumidamente inidônea"*;

j) no que tange às notas fiscais emitidas pela empresa Luage Consultoria e Assessoria Empresarial Ltda, teria informado que os serviços não foram prestados e os pagamentos correspondentes a tais notas fiscais não teriam sido pagos, de modo que não teria ocorrido a redução da base de cálculo dos tributos e contribuições, devendo esta parcela ser excluída da tributação;

k) por fim, quanto à infração baseada na constatação de passivo fictício, argumenta que a autoridade fiscal *"glosou todo o passivo, representado pela conta fornecedores. Não indicou quais as obrigações que teriam sido pagas no correr do ano de 2011 e que não teriam sido baixadas da referida conta fornecedores. Também não indicou as parcelas não comprovadas do citado passivo"*.

A decisão de primeira instância manteve a autuação referente às notas fiscais relativas à Brookmarquex, uma vez que a fiscalização teria comprovado que a citada empresa jamais teve qualquer atividade e que a Arco-Sul se limitou a *"afirmar que as compras seriam comprovadas tão-só através das notas fiscais e de sua respectiva escrituração nos livros contábeis"*, sendo que a escrituração contábil somente constitui prova *"quando lastreadas em documentação hábil e idônea que comprove de forma inquestionável os fatos registrados"*.

Entendeu, ainda, que não havia provas de vendas das mercadorias que supostamente teriam sido adquiridas da Brookmarquex, portanto incabível a desconsideração das referidas receitas e desnecessária a realização de perícia.

O Acórdão manteve, também, a multa qualificada, por julgar presente o dolo da contribuinte, que *"não só tinha conhecimento da inidoneidade das notas fiscais usadas, como participou de forma ativa das operações com vistas a reduzir seu lucro tributável, por meio da apuração de um custo de mercadorias vendidas (CMV) que se revelou em muito inflado"*.

Quanto aos serviços supostamente prestados pela Luage, tendo o sujeito passivo confirmado a inexistência das despesas escrituradas, manteve a glosa dos citados dispêndios.

Em relação à infração de omissão de receitas por presunção legal com base em constatação de passivo fictício, entenderam os julgadores que "*caberia à fiscalização uma investigação mais aprofundada quanto aos fornecedores listados e a demonstração de valores constantes da referida conta que já teriam sido pagos ou que jamais teriam existido*", de modo que cancelaram a autuação neste ponto.

Finalmente, o Acórdão recorrido considerou inexistentes razões para a apuração com base no Lucro Arbitrado, uma vez que os lançamentos questionados não maculariam toda a contabilidade.

Cientificado do lançamento, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário (fls. 661 a 686), no qual:

a) reiterou os termos da Impugnação, em especial o pedido de perícia, que teria sido indeferido, sem fundamentação clara pelo julgador *a quo*;

b) alegou que a autuação referente a glosa de custos estaria fundada apenas na alegação de inidoneidade dos documentos que embasaram os lançamentos contábeis, e que "*a Fiscalização não logrou demonstrar a ocorrência do fato gerador e nem conseguiu determinar a matéria tributável*";

c) quanto à mesma infração, sustentou, ainda, que "*a Fiscalização dispunha dos meios para constatar o efetivo ingresso das mercadorias adquiridas no estoque da Recorrente e a venda desses mesmos bens, porquanto lhe foram fornecidos, em mídia, os movimentos dos estoques da empresa*" e que não estaria devidamente demonstrado que os custos glosados teriam composto o custo dos produtos vendidos;

d) adicionalmente, juntou documentos que comprovariam o efetivo ingresso das mercadorias no estoque e a venda desses mesmo bens, e pleiteou a realização de perícia;

e) em relação às despesas referentes à Luage, sustentou que "*as notas fiscais emitidas pela empresa Luage foram contabilizadas, entretanto, como os serviços não foram realizados os valores não foram pagos ao prestador*";

f) e, ainda, que não teria sido provada que os referidos valores teriam sido levados à apuração dos resultados, o que, de fato, não teria ocorrido, pois a conta de apropriação das despesas teria sido encerrada contra a conta Fornecedores;

g) no que diz respeito à multa qualificada, alega a nulidade do lançamento, direito, por não terem sido demonstrados os elementos determinados pelos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972;

h) defende, ainda, que a utilização inidônea de documentação não teria sido comprovada, e que as mercadorias teriam efetivamente ingressado em seu estoque, inexistindo qualquer ação dolosa no sentido de "*ocultar o fato gerador da obrigação tributária ou reduzir o montante de tributos e contribuições devidos*";

i) por fim, que não teria sido comprovada ação dolosa, fraude, conluio ou sonegação;

j) argumentou, ainda, que o Supremo Tribunal Federal teria pacificado "*o entendimento de que o percentual de multa aplicável não pode ser superior ao valor do imposto, limitando-se ao percentual de 100% do tributo, conforme consta da decisão prolatada no RE nº 657.372/RS*".

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

### I - DO RECURSO DE OFÍCIO

#### I.1. Do conhecimento do Recurso

Como relatado, por meio do Acórdão Recorrido, houve a exoneração parcial do crédito tributário, com o afastamento da infração de omissão de receitas por presunção legal com base em constatação de passivo fictício.

Nos termos Súmula CARF nº 103, "*Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*".

Neste sentido, o recurso de ofício deve ser conhecido, pois o valor exonerado extrapola o limite fixado pelo Ministro da Fazenda, por meio da Portaria nº 63, de 09 de fevereiro de 2017 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00).

Assim passo a apreciar a parcela do crédito tributário exonerada, devolvida a este colegiado por meio do citado Recurso.

#### I.2. Do Passivo Fictício

A infração foi descrita no Termo de Verificação Fiscal nos seguintes termos:

*"O contribuinte foi intimado reiteradamente a comprovar os saldos da conta 21101001 - Fornecedores a Pagar, tendo sido cientificado de que a falta de atendimento às intimações caracterizaria a omissão de receitas previstas no inciso III do art. 281 do RIR/99.*

*Em suas respostas, o contribuinte se limitou a apresentar o razão da conta e a dizer que os documentos de comprovação estava à disposição da fiscalização.*

*Ora, a fiscalização solicitou ao contribuinte que comprovasse os débitos com os fornecedores registrados na contabilidade, considerando o que estabelece o inciso III do art. 281 do RIR/99, o que implica na identificação dos credores, na quantificação dos valores devidos a cada um deles e na apresentação dos documentos de comprovação da exigibilidade dos valores devidos.*

*Obviamente, a resposta do contribuinte não comprova em nada a exigibilidade das obrigações registradas na sua contabilidade, como é de sua responsabilidade por expressa determinação do precitado dispositivo legal, ainda mais quando o saldo da conta inclui os valores das NFE da Brookmarquex, sabidamente falsas como já visto aqui anteriormente.*

*Assim, fica perfeitamente caracterizada a presunção de omissão de receitas prevista naquele dispositivo legal, o que dá ensejo ao lançamento de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS."*

O montante da infração foi então apurado a partir do saldo da conta Fornecedores em 31/12/2011, deduzido do valor das Notas Fiscais referentes à Brookmarquex, totalizando R\$ 14.816.412,66.

A decisão de primeira instância entendeu improcedente o lançamento, uma vez que:

*"A propósito, examinando os autos, verifica-se que a autoridade lançadora tributou o passivo no início e encerramento do período-base, meramente tomando-se como referência os saldos finais da conta **FORNECEDORES** no período, excluindo, tão-só os valores escriturados como devidos à empresa Brookmarquex, sem considerar, contudo, eventuais pagamentos realizados pela entidade durante o ano-calendário ou elaborar demonstrativo da composição mensal dos saldos das contas patrimoniais, bem como do exame e cotejo com os dados correlatos aos respectivos títulos vinculados às operações mercantis e o conteúdo intrínseco à contabilidade da entidade.*

*Impende registrar, por conseguinte, que não se sustenta presumir o fato probante da ocorrência da hipótese de **manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada**, mas, sim, torná-las patentes e de todo demonstráveis a fim de constituir material probatório que ampare fidedignamente a configuração da infração prevista na norma, assim, viabilizando a eficácia da aplicação da presunção de legal que fundamenta sua extensão conceitual à condição de omissão de receita.*

*A contribuinte logrou apresentar o Razão da conta, listando inúmeros fornecedores, além de débitos realizados na conta durante todo o ano-calendário, relativos aos pagamentos efetuados. Assim, inviável supor que todos os valores contidos em sua conta FORNECEDORES se encaixariam na condição necessária para a presunção legal ora em análise.*

*(...)*

*Caberia à fiscalização uma investigação mais aprofundada quanto aos fornecedores listados e a demonstração de valores constantes da referida conta que já teriam sido pagos ou que jamais teriam existido."*

Ao contrário do decidido, entendo que a autoridade fiscal adotou os procedimentos necessários para a verificação da exigibilidade das obrigações registradas contabilmente pelo sujeito passivo.

Por meio do Termo de Intimação de fl. 76, lavrado em 12/03/2014, a autoridade fiscal intimou o sujeito passivo não apenas a demonstrar a composição dos saldos finais da conta Fornecedores em cada trimestre de 2011, mas a apresentar os documentos de comprovação dos referidos saldos.

Nos Termos de Intimação de fls. 77 e 85, lavrados, respectivamente, em 08/05/2014 e 05/05/2015, foi reiterada a Intimação para a apresentação dos citados documentos comprobatórios, sendo que, no último Termo, foi explicitada a advertência que a ausência de atendimento implicaria a caracterização de omissão de receitas na forma do art. 281, inciso III, do RIR/99.

Na resposta ao Termo de fl. 77 (fls. 121 e 122), a Recorrente se limitou a informar que os referidos documentos estavam à disposição da autoridade fiscal. Resposta de mesmo teor foi apresentado às fls. 125 e 126, em resposta ao Termo de fl. 85.

Não tendo sido apresentada pelo sujeito passivo a documentação comprobatória dos valores registrados em sua contabilidade, considero presentes as condições para a incidência da presunção legal prevista no art. 281, inciso III, do RIR/99. *In verbis*:

*"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):*

*(...)*

***III-a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.*** (Destacou-se)

Ou seja, tendo o sujeito passivo, apesar de reiteradamente intimado para tanto, deixado de apresentar a comprovação das obrigações constantes da conta contábil Fornecedores, impõe-se considerar todo o valor não comprovado como receitas omitidas por presunção legal, já que a exigibilidade das referidas obrigações não foi comprovada.

O precedente do CARF trazido pelo sujeito passivo e utilizado pela DRJ, para fundamentar a sua decisão, Acórdão nº 101-95.392, de 28 de março de 2006, refere-se a caso em que o sujeito passivo apresentou documentos hábeis e idôneos de que os pagamentos das obrigações ocorreram no período-base seguinte ao da autuação.

Deste modo, voto por dar provimento ao Recurso de Ofício, para restaurar inteiramente a tributação relativa à referida infração.

## **II - DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

### **II.1. Do conhecimento do Recurso**

O sujeito passivo foi cientificado, por via postal, em 25 de maio de 2017 (fl. 656), tendo apresentado Recurso Voluntário em 21 de junho de 2017, dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado eletronicamente pela própria pessoa jurídica.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

## **II.2. Da preliminar de nulidade e do pedido de perícia**

A Recorrente sustenta nulidade do lançamento por não ter sido demonstrados os elementos determinados pelos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Como relatado, sustenta que "*a Fiscalização não logrou demonstrar a ocorrência do fato gerador e nem conseguiu determinar a matéria tributável*".

A alegação é totalmente improcedente.

O crédito tributário foi devidamente constituído com todos os elementos exigidos nos citados dispositivos legais.

A autuação, ao contrário do alegado, não se embasou apenas na inidoneidade de documentos.

A autoridade fiscal adotou todas as providências necessárias à apuração das infrações, que são minuciosamente descritas no Termo de Verificação Fiscal, oportunizou fartas oportunidades para o sujeito passivo apresentar documentos comprobatórios que elidissem as presunções legais apontadas, porém a Recorrente é que não logrou apresentar qualquer prova capaz de cumprir tal exigência.

Igualmente, não procede a arguição de que a autoridade julgadora teria rechaçado a realização de perícia sem fundamentar adequadamente sua decisão.

O art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, coloca o atendimento ao requerimento de diligências ou perícias sob a análise da autoridade julgadora. *In verbis*:

*"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine."  
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

No mesmo sentido, o art. 29 do citado Decreto dispõe que "*Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias*".

Tratando do tema, James Marins (Direito Processual Tributário Brasileiro, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 10. ed. rev. atual. e ampl., 2017, fls. 289/290), leciona:

*"Como o impulso do processo compete à Administração (princípio da impulsão oficial, em conformidade com o art. 19 da LGPAF), cumprirá à autoridade julgadora de primeira instância apreciar os requerimentos de produção de provas, apreciar sua pertinência e determinar a realização daquelas que - seja em virtude de terem sido requeridas ou por deliberação ex officio da autoridade de primeira instância - sejam necessárias para que a instrução se complete.*

*O juízo de pertinência probatória será feito principalmente com base nos critérios de imprescindibilidade e praticabilidade."*

O Acórdão recorrido rejeitou o pedido formulado pelo sujeito passivo, uma vez que "*considerou suficientes as provas carreadas aos autos para a formação da convicção do julgador*".

De fato, não vislumbro no presente caso qualquer necessidade de que seja realizada a perícia requerida.

Os autos se encontram adequadamente instruídos. A autoridade fiscal foi extremamente cuidadosa na reunião dos elementos probatórios e, à Recorrente, foram ofertadas fartas ocasiões para a apresentação dos documentos que entendesse necessários para afastar as infrações a ela imputadas, bem como para robustecer os seus argumentos de defesa.

Isto posto, rejeito a preliminar de nulidade e indefiro o pedido de perícia.

### **II.3. Das notas fiscais relativas à Brookmarquex**

A constatação referente a tais documentos foi descrita no Termo de Verificação Fiscal do seguinte modo:

*"Na fase de preparo da fiscalização, foi apurado o seguinte:*

*1) em 2011, o contribuinte comprou R\$ 13.927.397,33 de mercadorias através de notas fiscais eletrônicas emitidas pela Brookmarquex Comercio de Gêneros Alimentícios Ltda, CNPJ 13.386.546/0001-74;*

*2) contrário senso, no mesmo ano, as compras efetuadas pela Brookmarquex através de NFE e sua movimentação financeira bancária foram insignificantes, não havendo, portanto, suporte para seu expressivo volume de vendas de aproximadamente R\$ 24 milhões;*

*3) a Brookmarquex foi constituída em 10/03/11 e já em 11/04/12 não foi localizada no seu endereço na Rua Araticum, 505, loja A - Anil - Rio de Janeiro/RJ, como foi constatado pela RFB em diligência realizada no local e levou à declaração de sua inaptidão (processo 10074-722029/2012-88);*

*(...)*

*Em adição aos exames preliminares, a fiscalização verificou nos sistemas da RFB que a Brookmarquex não pagou (Conta Corrente) ou sequer declarou (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF) quaisquer tributos ou contribuições federais, não tendo também quitado (Conta Corrente) ou declarado contribuições previdenciárias, além de não ter empregados registrados (Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP). A isto ainda se soma o fato de que seus sócios não têm capacidade econômica ou administrativa para gerir seu expressivo volume de negócios (Declarações de Ajuste Anual e Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF).*

*O contribuinte foi intimado a justificar as compras efetuadas junto a Brookmarquex, o que incluía a comprovação dos pagamentos efetuados, ao mesmo tempo em que foi cientificado, expressamente, dos fatos que já haviam sido apurados pela RFB.*

*Em suas respostas, o contribuinte limitou-se a dizer que as compras efetuadas junto a Brookmarquex estavam registradas em seus livros contábeis e fiscais e que as mercadorias adquiridas foram revendidas de imediato, no próprio período de aquisição, conforme o curso normal de seus negócios.*

*A fiscalização constatou que, de fato, as notas fiscais emitidas pela Brookmarquex foram contabilizadas em contas de estoque e de PIS, COFINS e ICMS a recuperar, tendo como contrapartida a conta de fornecedores, além de que foram lançadas nos livros fiscais.*

*Os valores lançados na conta de estoque foram baixados pelo custo trimestral e os lançados na conta de tributos a recuperar foram baixados contra o PIS, a COFINS e o ICMS a pagar. Quanto aos valores lançados na conta de fornecedores, o contribuinte não apresentou quaisquer documentos que comprovassem seus pagamentos, como já foi dito anteriormente.*

*Assim, a falta de apresentação por parte do contribuinte de qualquer elemento fático que comprove as compras feitas junto à Brookmarquex evidencia o apontamento já feito na fase de preparo da fiscalização de uso de documentos falsos para reduzir ou não pagar tributos federais."*

*Deste modo, foi realizada "a glosa dos custos deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de custo de mercadorias vendidas, bem como a glosa do aproveitamento indevido de créditos de PIS e COFINS, com os decorrentes lançamentos de ofício, aplicando-se a multa qualificada de 150% prevista no § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96".*

*Como já dito, não é verdadeira a defesa da Recorrente no sentido de que a autuação se embasou apenas em suposição de inidoneidade dos documentos fiscais.*

*Como bem descrito no Termo de Verificação Fiscal e referendado no Acórdão recorrido, a autoridade fiscal colheu diversos elementos de prova no sentido da inidoneidade das notas fiscais emitidas pela Brookmarquex, e ofertou oportunidade ao sujeito*

passivo para comprovar a regularidade das operações e pagamentos relacionados a tais documentos.

A Recorrente, contudo, limitou-se a apresentar os seus registros contábeis, os quais, como sabido, inclusive pelo teor do art. 923 do RIR/99, tem o seu efeito probatório vinculado à existência e exibição de documentos hábeis e idôneos que os suportem.

No caso, o sujeito passivo não logrou apresentar os referidos documentos, de modo que seria plenamente justificável a glosa dos custos relacionados com as notas fiscais em questão.

De outra parte, não podem ser acatadas as alegações de que haveria falhas na conduta da autoridade fiscal, que teria se baseado apenas em aspectos documentais, ou no somatório das compras realizadas. Ou, ainda, de que as referidas "*aquisições não compuseram o custo*".

Em oposição ao alegado no Recurso Voluntário, o próprio sujeito passivo reconhece (ainda que parcialmente), às fls. 128 a 138, que os valores referentes às Notas Fiscais emitidas em seu favor pela Brookmarquex foram aproveitadas como custos, no ano-calendário de 2011. Estranhamente, apresenta o detalhamento apenas até a Nota Fiscal nº 27, quando nos anexos ao Recurso Voluntário apresenta informações de todas as notas fiscais apontadas no Termo de Verificação Fiscal.

Além disso, no Termo de Verificação Fiscal, teve-se o cuidado de apresentar em separado as notas fiscais de compras referentes à Brookmarquex e os custos associados às referidas notas fiscais.

Por fim, o próprio sujeito passivo junta ao Recurso Voluntário a comprovação da saída das mercadorias relativas às aquisições à Brookmarquex, de modo também a se contrapor às suas alegações.

Isto posto, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se integralmente o lançamento.

#### **II.4. Das despesas referentes a Luage**

Conforme o Termo de Verificação Fiscal, em relação a tal ponto, o próprio sujeito passivo, em resposta a Termo de Intimação reconheceu "*que os serviços não foram efetivamente prestados, não tendo havido, por isto, qualquer pagamento, justificando os registros contábeis em erro decorrente de troca de contador*".

De fato, afirmações neste sentido são constatadas no documentos de fls. 123 e 124.

A alegação da Recorrente é que as referidas despesas não foram levadas ao resultado.

O Razão juntado à fl. 198, contudo, comprova cabalmente que todos os valores glosados pela autoridade fiscal foram considerado na apuração do resultado nos 2º e 3º trimestres de 2011, de modo que acertada a glosa.

Deve, portanto, ser negado provimento ao Recurso Voluntário, quanto a este tema.

## II.5. Da multa qualificada

Conforme Autos de Infração de fls. 199 a 246, a única infração que sofreu a incidência da multa de ofício qualificada de 150% foi aquela referente à glosa de custos relacionados com as notas fiscais relacionadas com a pessoa jurídica Brookmarquex.

A penalidade foi mantida pela decisão de primeira instância, sob os seguintes fundamentos:

*"Diante das muitas informações trazidas aos autos, demonstrando de forma extensa a inexistência da empresa Brookmarquex e, por conseguinte, a inoportunidade das operações registradas na escrituração da contribuinte, e não logrando a Impugnante comprovar as compras de mercadorias lançadas, não há como afastar o dolo da contribuinte.*

*Resta claro que ela não só tinha conhecimento da inidoneidade das notas fiscais usadas, como participou de forma ativa das operações com vistas a reduzir seu lucro tributável, por meio da apuração de um custo de mercadorias vendidas (CMV) que se revelou em muito inflado. E aqui, ficou perfeitamente caracterizada a conduta **dolosa** da fiscalizada, por tudo que se mostrou no Voto: a contabilização de centenas de valores decorrentes de pagamentos pela contribuinte na conta Caixa, como se destinado àquelas empresas – fornecedores -, mas que se revelaram, na verdade, terem outros fins: pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros de operação ou causa não comprovada.*

*Expõe a fiscalização, em seu Termo de Verificação, que ao longo dos meses do ano de 2011, a contribuinte manipulou de maneira fraudulenta sua contabilidade, ou seja, reiteradamente ela registrou compras jamais ocorridas, com valores em muito superiores aos das demais compras efetuadas junto aos muitos fornecedores da Impugnante, de forma a evidenciar a existência, não de meros e localizados erros materiais ou de impossibilidade de explicação por falta de elementos contábeis ou declaração inexata, mas de comportamento consistente no tempo, destinado a não levar à tributação grande parte dos valores tributáveis por meio da redução indevida de seu lucro líquido.*

*Caracterizada, portanto, a conduta deliberada (dolosa) da fiscalizada, passível, assim, a qualificação da multa de ofício, com base no art.44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art.14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (conversão da Medida Provisória n. 351, de 22 de janeiro de 2007)"*

De fato, as condutas descritas pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal, ao contrário do alegado pela Recorrente, amoldam-se perfeitamente às descrições de

fraude e sonegação, conforme arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, de modo a ensejar a aplicação da multa qualificada, nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Em relação a alegação de que, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 657.372/RS, o percentual de multa aplicável não pode ser superior ao valor do imposto, trata-se de decisão com efeitos apenas entre as partes, de modo que não beneficia a Recorrente.

Ademais, como sabido, por força do art. 62 do RI/CARF, é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar lei, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Estando o dispositivo legal que fundamentou a constituição da multa de ofício plenamente em vigor, deve ser observado.

Deve ser mantida, portanto, a multa qualificada.

### **III - DOS DEMAIS TRIBUTOS**

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento de CSLL, Cofins e Contribuição ao PIS/Pasep que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Cabe lembrar que, no caso de apuração de omissão de receitas, estas serão consideradas na determinação da base de cálculo para o lançamento dos tributos acima referidos, por expressa disposição do art. 24, §2º, da Lei nº 9.249, de 1995.

### **IV - CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por não acolher a preliminar de nulidade, indeferir o pedido de perícia e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

A par disso, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, para restabelecer a tributação referente a infração de omissão de receitas por passivo fictício.

Deste modo, fica integralmente mantido o lançamento, na forma constante dos autos de infração lavrados.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo