



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

Processo nº 10935.723840/2016-22
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-002.354 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2018
Matéria SALDO CREDOR DE CAIXA / EMPRÉSTIMO FICTÍCIO /
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS
Recorrentes INDUSTRIAL ARBHOES COMPENSADOS - EIRELI - EPP
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Se a empresa não demonstra a necessidade de perícia e de diligência, impõe-se a conclusão da desnecessidade de ambas, razão pela qual devem-se afastar tais pedidos.

NULIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A nulidade de um lançamento fiscal pressupõe a existência de um ato administrativo lavrado por autoridade incompetente ou que não se franqueie à parte adversária o amplo direito de se defender. Caso isto não ocorra - ou não se prove -, impende-se afastar o pedido de nulidade do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS PROBANTE.

A presunção legal corresponde ao instituto pelo qual, a partir da prova de um fato conhecido direto, chega-se a um fato desconhecido indireto que se quer buscar. Se o fato indiciário - correspondente ao saldo credor de caixa - restou provado inequivocadamente pela fiscalização, cabe à empresa afastar a ocorrência da omissão de receitas (fato indireto).

OMISSÃO DE RECEITAS. EMPRÉSTIMOS. PRESUNÇÃO SIMPLES. PROVA DO FISCO.

As presunções simples até podem ser utilizadas para fundamentar lançamento de omissão de receitas. Entretanto, devem estar acompanhadas de documentação inequívoca de suas ocorrências, não cabendo tão somente levantar suspeições baseadas em meros indícios.

CSLL. PIS. COFINS. REFLEXOS.

Por decorrerem dos mesmos elementos de fato e de direito, aplica-se às contribuições sociais em destaque o quanto decidido em relação ao IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

SÚMULA CARF Nº 02. INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

SÚMULA CARF Nº 25. OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL. MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DOLO.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012, 2013

CRÉDITO DE PIS. FARINHA. ÓLEO DIESEL.

O insumo adquirido sem pagamento da contribuição social (alíquota zero) e o insumo não utilizado no processo produtivo não dão direito a crédito de Pis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012, 2013

CRÉDITO DE COFINS. FARINHA. ÓLEO DIESEL.

O insumo adquirido sem pagamento da contribuição social (alíquota zero) e o insumo não utilizado no processo produtivo não dão direito a crédito de Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as alegações de nulidade, em negar provimento aos pedidos de perícia e de diligência, e, no mérito, em negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário. Ausente momentaneamente a Conselheira Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado em substituição à Conselheira Livia De Carli Germano), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário interpostos em face de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA), que, por meio do Acórdão 09-62.783, de 05 de abril de 2017, julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela empresa.

Reproduzo, por oportuno, o teor do relatório constante no acórdão da DRJ:

(início da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

Trata o processo em questão de Autos de Infração, referentes aos anos-calendário de 2012 e 2013, provenientes de omissão de receitas, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, às fls. 3664/3684, no valor de R\$ 11.768.929,62, de contribuição para o PIS/Pasep, às fls. 3685/3694, no valor de R\$ 784.296,47, de Cofins, às fls. 3695/3704, no valor de R\$ 3.612.517,55, e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, às fls. 3705/3720, no valor de R\$ 4.255.118,01, todos acrescidos da multa de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora calculados até 12/2016. Também foram lavrados autos de infração de PIS, às fls. 3721/3726, no valor de R\$ 17.201,37, e Cofins, às fls. 3727/3732, no valor de R\$ 79.230,58, por insuficiência no recolhimento, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora calculados até 12/2016.

Como consta do TVF, o Auto de Infração de IRPJ foi proveniente de:

3 - Apuração de saldo credor de caixa nos anos-calendário de 2012 e 2013, para exigência do IRPJ e reflexos no regime de tributação do lucro real;

4 - Apuração de omissão de receita nos anos-calendário de 2012 e 2013, para exigência do IRPJ e reflexos no regime de tributação do lucro real, em razão de empréstimos fictícios detectados;

5 - Compensação de prejuízos fiscais e base negativa da contribuição social;

6 - Glosa dos créditos das contribuições para o PIS e COFINS no período de 01/2012 a 11/2012;

7 - Apuração dos valores das contribuições para o PIS e COFINS do período 01/2012 a 05/2012 e 09/2012 a 11/2012 devidos e não declarados.

A contribuinte impugnou o lançamento, alegando em síntese que:

Do saldo credor de caixa e da omissão de receitas:

Desde o início do procedimento fiscal, a autoridade foi informada, através dos documentos apresentados pela Impugnante, acerca da existência de diversos contratos de mútuos que justificam os pagamentos das despesas efetuadas pela empresa e que o Fisco considerou como saldo credor de caixa.

Aduz o Fisco que foi constatado diversos valores debitados que não constituíram ingressos efetivos de caixa, principalmente em relação a cheques liquidados pelo banco, divergência de informação do valor e data do cheque com os registros efetuados, cheques não localizados etc.

O que se denota no presente caso é a tentativa do Fisco em querer induzir um Saldo Credor de Caixa que nunca existiu, primeiro ao excluir diversos lançamentos a débito da referida conta, segundo por embasar sua justificativa nas diferenças de datas dos cheques com seus respectivos registros.

Não há como se admitir a glosa de tais recursos na conta Caixa.

Como já dito, o principal argumento da autoridade autuante é a ausência de correspondência entre a entrada (cheque) com uma saída posterior, no entanto, tal fato não pode ser justificativa para glosa de valor culminando com existência de saldo credor de caixa.

A título de exemplo, uma prática muito corriqueira, como pagamento em lote de boletos, em que não fica identificado o meio (cheque, dinheiro, outros títulos de crédito) ou conjunto de meios constantes da conta Caixa e utilizados para quitar cada boleto, fica sujeita à glosa fiscal.

Os contribuintes com relevante movimento financeiro remetem à instituição bancária os recursos suficientes para quitar as dívidas, porém não fazem qualquer exigência de correlação entre determinado meio de pagamento e despesa específica.

Noutras palavras, então, tem-se que as contas de Bancos transferem os recursos (cheques) para a conta Caixa, e, a partir desta, junto com outras espécies de recursos, as despesas são pagas. Que tipo de recurso para cada despesa não é possível identificar, podendo, inclusive, ser mais de um.

Ademais, nada impede que sejam lançados a débito de Caixa cheques compensados, com contrapartida a crédito na conta do Banco de emissão, sendo os lançamentos a débito de Caixa feito a partir do extrato bancário, como no presente caso, quando os cheques então já foram compensados.

Se, entre o lapso do pagamento e o débito do cheque houver saldo positivo em Caixa, nada há que se reprovar nesta conduta.

Por isso mesmo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou sobre a questão (...)

Arbitramento por presunção - Nulidade

(...)

As movimentações financeiras apontadas pela autoridade fiscal foram objeto de contratos de mútuo celebrados entre as empresas, sendo que em diversas oportunidades os valores que ingressaram e saíram são os mesmos, contudo, somente foram consideradas as entradas de recursos, multiplicando o efeito fiscal, mas fugindo totalmente da realidade dos fatos. Não obstante a contribuinte não possa comprovar todas as operações, cabe frisar que o lançamento dos tributos, na forma aqui pretendida, é nulo.

(...)

Era exatamente este o ponto que queríamos abordar, a tipicidade fechada, típica do direito tributário. A autoridade fiscal pretende efetuar lançamento tributário sem demonstrar em que momento os saldos identificados correspondem a supostas operações de venda de mercadorias.

Não há nexos causal direto entre uma coisa e outra, para que ocorra o fato impositivo da obrigação tributária é preciso caracterizar perfeitamente todos os elementos formadores da obrigação tributária, o que não ocorre no auto de infração aqui atacado.

E a presunção utilizada pela autoridade fiscal não alcança validade no mundo jurídico. É critério arbitrário e que não guarda qualquer relação com a legalidade a que o direito tributário está vinculado constitucionalmente e pelo CTN.

(...)

E não há que se falar que a presunção é válida porque está relacionada na legislação como hipótese de apuração de tributos. Ora, a presunção só é cabível para casos em que a contabilidade seja precária e não tenha qualquer credibilidade, ou não alcance validade, o que não é o caso. Os registros contábeis da empresa e seus livros fiscais são regularmente escriturados e refletem a realidade da movimentação de vendas da empresa.

Em nenhum momento, no curso do procedimento fiscal levado a efeito, ficou demonstrada a ocorrência de qualquer saída de mercadoria sem emissão de nota fiscal ou sem oferecimento à tributação, o que torna defesa a utilização da presunção.

(...)

Contratos de mútuo e movimentações financeiras

Cabe esclarecer, como já dito anteriormente, todos os valores apontados pelo Fisco referem-se a movimentação financeira realizada pelo sócio Edvandro Cesar Modema com as demais empresas que também é sócio, sendo que os valores apontados referem-se ao mesmo dinheiro que transitava de uma empresa para outra.

Trata-se de um empresário que gere e administra as suas empresas praticamente sozinho, razão pela qual era comum o envio de dinheiro de uma para outra e sua posterior devolução.

O argumento de que as empresas que realizaram o empréstimo não teria capacidade financeira para tal não pode prosperar, pois o fisco considerou tão somente o faturamento do último ano e em nenhum momento exigiu-se, até porque não se faz necessário, a comprovação da referida capacidade financeira.

O valor do empréstimo não pode ser condicionado tão somente ao faturamento da empresa que está emprestando, até porque as suas aplicações não restringem-se somente ao faturamento de um único ano como está considerando o agente autuador.

(...)

Todos os contratos de mútuos que foram realizados foram apresentados a esta autoridade, sendo que diversas transferências não eram objeto de contrato, pois havia grande circulação de valores entre as empresas, fato que afasta inclusive a alegação do Fisco de que os contratos de mútuos não foram quitados.

Ademais, para se caracterizar omissão de receita com a incidência dos tributos que se pretende cobrar neste auto de infração, pois se está desconsiderando os empréstimos realizados, necessariamente deve ter havido entrada de valores na empresa, que, em tese, teria se dado com a comercialização das suas mercadorias, venda de imóveis, enfim, receitas oriundas de suas atividades, no entanto, em momento algum o agente fiscal prova a existência de qualquer operação a justificar o lançamento efetuado.

A despeito disso, de forma totalmente equivocada entendeu por bem a autoridade autuante efetuar o lançamento por arbitramento, deixando de detalhar a forma de apuração da base de cálculo dos tributos aqui cobrados.

Da base de cálculo dos tributos – equívoco no arbitramento

(...)

A sistemática de apuração dos tributos pelo lucro real serve, justamente, para que o contribuinte possa apontar qual o efetivo lucro obtido com suas atividades mercantis, ou seja, para determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, devem ser deduzidos todos os custos e despesas para produção e comercialização dos produtos.

(...)

Este é mais um ponto que comprova de forma inequívoca a nulidade total do lançamento pretendido. Se fosse para seguir os ditames legais, para fazer valer sua interpretação e estabelecer a correta base de cálculo dos tributos que pretendia lançar, a autoridade fiscal deveria ter examinado a operação explorada pela contribuinte (ou empresas do mesmo ramo) para

estabelecer a base de cálculo correta dos tributos que pretende cobrar.

(...)

É LÓGICO QUE A TOTALIDADE DOS VALORES APONTADOS COMO OMISSÃO DE RECEITA NÃO CORRESPONDEM À BASE DE CÁLCULO PARA APURAÇÃO DOS TRIBUTOS LANÇADOS, EXISTINDO CRITÉRIOS ESPECÍFICOS PARA ARBITRAMENTO DE TRIBUTOS POR PRESUNÇÃO, FLAGRANTEMENTE NÃO OBSERVADOS NO PRESENTE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Das omissões de receita apontadas – inexistência de operações mercantis tributáveis – nulidade da presunção

(...)

Em razão do exposto, faz-se necessário a revisão da base de cálculo informada nos demonstrativos do auto de infração ora combatido para que dela sejam excluídos, mês a mês, os valores correspondentes às operações fiscais relacionadas acima e que não correspondem a fato gerador que implique na incidência dos tributos aqui discutidos.

O relatório demonstra que a autoridade fiscal, à míngua de critérios técnicos que embasem de forma suficiente seu entendimento, se limita a descrever fatos que não condizem com a realidade, menosprezando e desconsiderando as informações que lhe foram trazidas no curso do processo fiscalizatório.

(...)

O artigo 284 do Regulamento do Imposto de renda assim prevê
(...)

Conforme preconiza o artigo supra transcrito, são vários os critérios a serem adotados para fixação da base de cálculo do tributo e no auto lavrado em nenhum momento há demonstração clara de como teria sido apurada a base de cálculo.

Tal fato por si só já afasta a exigência aqui pretendida.

O que se vê neste caso é o abuso do agente fiscal que extrapola os critérios previstos na legislação para proceder ao lançamento, até porque não há demonstração clara e cabal da existência da referida omissão.

Não se pode admitir uma autuação fundada em meros indícios, devendo os créditos apontados como omitidos serem analisados individualmente o que não ocorreu no presente caso.

Os frágeis argumentos do agente autuador não são suficientes para caracterizar o desvio de receita por parte da empresa, sendo necessário maior aprofundamento na investigação para a comprovação da omissão, o que não ocorreu no presente auto de infração, sob pena de tributação sobre valores que em hipótese

alguma configuram faturamento/receita ou que não representam base de cálculo dos tributos pretendidos em cobrança.

(...)

Ao proceder ao lançamento por presunção a própria autoridade atesta e certifica a ausência de provas absolutas a justificar o lançamento, amparando-se única exclusivamente em suposições de omissão de receita e Saldo Credor de Caixa, sendo que a referida autoridade desprezou contratos de mútuos apresentados pela empresa e a justificativa apresentada acerca das movimentações financeiras entre as empresas pertencentes ao mesmo sócio, além ainda de não apontar qual a origem da receita que considerou como omitida, tampouco apontou a relação comercial originária.

Ademais, cabe aqui destacar algumas decisões sobre lançamento por presunção, desamparados de provas robustas, exatamente como ocorreu no presente caso (...)

Nesta seara, cabe destacar ainda a determinação contida no artigo 112 do CTN que assim preconiza (...)

O artigo supra descrito é claro, havendo dúvida, como no presente caso, o mesmo deve ser interpretado em favor do contribuinte e não efetuar-se o lançamento por presunção como pretendeu a autoridade fiscal.

(...)

Dos créditos de PIS e COFINS

Do auto de infração lavrado denota-se que autoridade glosou os créditos anteriormente apontados e utilizados pela Impugnante mais especificamente sobre os insumos Farinha de Trigo e Óleo Diesel, sob a justificativa de que a farinha de trigo está sujeita a alíquota zero e, portanto, não gera direito ao crédito e o óleo Diesel não faria parte do processo produtivo a justificar a utilização de crédito.

Totalmente equivocado o entendimento externado pelo agente fiscal.

Em relação ao óleo diesel, diferentemente do alegado pelo Fisco, o referido insumo é inteiramente consumido na fabricação do produto comercializado pela Impugnante, caracterizando-se, portanto, como matéria prima a ser utilizado no processo produtivo.

(...)

No presente caso, o direito ao crédito baseia-se na legitimidade para apropriação dos mesmos, em decorrência da sua aquisição indispensável para a fabricação do produto final comercializado pela Impugnante, conforme preconiza a própria Lei Complementar nº 87/96, que não pode ser obstada em sua vigência.

Quanto a farinha de trigo, também deve ser afastado o entendimento do agente fiscal.

Cabe aqui destacar o que determina o artigo 11 da Lei 9.779/99.

(...)

Muito embora o artigo supra descrito faça referência ao IPI, por analogia, a interpretação deve ser extensiva ao PIS e COFINS.

Ainda que o produto seja adquirido à alíquota zero, sendo o mesmo utilizado na fabricação dos bens comercializados, gera direito ao crédito.

A vedação ao crédito nas entradas isentas, não tributadas ou reduzidas a alíquota zero como está ocorrendo neste auto de infração, fere o princípio constitucional da não-cumulatividade, previsto no inciso II, do § 3º do artigo 153, da Carta Magna, fazendo-o incidir em evidente efeito cascata, pois suas saídas, tributadas por diversas alíquotas acabam incidindo não só sobre o valor agregado, mas sim, sobre o montante total da operação.

Da inexistência do evidente intuito de fraude

Com efeito, de acordo com reiteradas e torrenciais decisões do Conselho de Contribuintes, a “aplicação da multa de ofício agravada para 150% depende da comprovação, pela autoridade lançadora, do evidente intuito de fraude”.

No caso presente, o Sr. Auditor Fiscal nada traz de fato indiciário ou prova concreta que confirmem as alegações que lança contra a contribuinte.

(...)

Da ausência de prova

O Sr. Auditor Fiscal efetuou lançamento sob o argumento de omissão de receita e saldo credor de caixa. Contudo, não trouxe quaisquer provas suficientes a comprovar a existência de tais fatos.

(...)

*E, ainda, em julgamento do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ficou assentado: “(...) **PAF – PRINCÍPIO INQUISITÓRIO** – O dever de investigação decorre da **necessidade que tem o fisco de provar a ocorrência do fato constitutivo do seu direito de lançar**. Sendo seu o encargo de provar a ocorrência do fato imponível, para exercício do direito de realizar o lançamento, a este corresponderá o dever de investigação com o qual deverá produzir as provas ou indícios segundo determine a regra aplicável ao caso. (...)” (negrito e sublinhado nosso) (nº recurso 143.989, número do processo 13603.002101/2004-18, nº do acórdão 108-08971, 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Relatora: Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (vencida), Relator Designado para redigir o voto: Conselheiro Margil Mourão Gil Nunes, sessão em 17/08/2006).*

Quanto à aplicação da multa majorada

Como visto, inexistente, por parte da contribuinte, o evidente intuito de fraude a justificar a aplicação majorada da multa de ofício. O dolo, a fraude e/ou a simulação não se presumem. Devem ser provadas.

A empresa autuada entende que todos os atos praticados, de transferência de valores entre as empresas do mesmo sócio, caracterizando empréstimos e devolução de empréstimos, são regulares, não se tratando em hipótese alguma de omissão de receita ou saldo credor de caixa.

Não houve fraude, em hipótese alguma, caso seja mantido o lançamento, tem-se que o não recolhimento dos tributos decorreu da ausência de conhecimento da autuante acerca do procedimento correto a ser adotado para os atos que praticava.

(...)

As “omissões de receita” decorreram da interpretação equivocada da autoridade fiscal, que insiste em querer tributar operações não sujeitas à incidência dos tributos de competência federal.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO

(...)

RELAÇÃO ENTRE A RECEITA BRUTA DA EMPRESA E O VALOR DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

(...)

IMPLICAÇÕES NA HIPÓTESE DA PROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO

(...)

Das penalidades impostas – improcedência:

(...)

A interpretação aplicada pelo Sr. Fiscal está totalmente equivocada, representa um excesso da penalidade e ainda, conforma expressa violação aos princípios constitucionais da legalidade, da vedação ao confisco, e ainda, o da proporcionalidade dos atos públicos.

Da Violação ao art. 112 do CTN:

(...)

Enfim, resta claro que o presente auto de infração representa apenas o intuito de utilizar as penalidades previstas para incrementar a arrecadação, desprezando o princípio do art. 112 do CTN.

Alem disso, não resta duvidas ao se afirmar que a fiscalização viola as premissas contidas no art. 37, da Carta Magna, explícito ao dispor:

(...)

Ao desvirtuar a realidade dos fatos, ao desprezar as informações prestadas, a documentação enviada, a Fiscalização infringiu os preceitos norteadores da administração pública, que deveria primar pela aplicação da lei fiscal, ou buscar o correto enquadramento dos produtos da Contribuinte.

(...)

Da improcedência da suposta sonegação.

(...)

Ademais, no ramo do direito, a fraude como instrumento de culpa ou dolo não se presume, dependendo de prova para sua identificação, o Auto de Infração em apreço está fadado ao cancelamento, dada a total ausência de provas que tenham condão de afastar a BOA-FÉ do Contribuinte.

(...)

Como visto, a multa agravada só deve ser aplicada nos casos de fraude ou sonegação, sendo que a atitude tomada pela Impugnante em hipótese alguma pode ser enquadrado nestes aspectos. E ainda, os precedentes apontam para a necessidade da fraude ser provada pelo Fisco, fato que não se demonstra no presente caso.

(...)

Da violação aos preceitos da proporcionalidade, da razoabilidade

(...)

Primando-se pela natureza punitiva da multa, esta deve incidir em percentual que extrapola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Da inequívoca violação ao princípio da vedação ao confisco, da capacidade contributiva:

(...)

Das Provas

Visando comprovar todas as suas alegações a contribuinte requer a produção das seguintes provas (...)

(término da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

A DRJ, por meio do Acórdão 09-62.783, de 05 de abril de 2017, julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela empresa, que resultou na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

SALDO CREDOR DE CAIXA.

A existência de saldo credor de caixa é suficiente para caracterizar a presunção legal de omissão de receita.

ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada.

EMPRÉSTIMO FICTÍCIO. OMISSÃO DE RECEITA.

Tratando-se de presunção simples, o lançamento só é possível quando indícios convergentes e irrefutáveis apontem de forma convincente para omissão de receita.

MULTA QUALIFICADA.

Não cabe a qualificação da multa de ofício quando o lançamento se norteou somente em presunção legal de omissão de receita, sem outros indícios caracterizadores de fraude, sonegação ou conluio.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

INCONSTITUCIONALIDADE.

A alegação de que o lançamento viola princípios constitucionais não pode ser analisada nesta instância, em face do princípio da vinculação à lei a que está submetido o julgador administrativo, exceto nas hipóteses previstas no artigo 26-A do PAF.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE

Revela-se desnecessária a realização de perícia contábil quando o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o Imposto de Renda, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012, 2013

REGIME NÃO-CUMULATIVO. GLOSA DE CRÉDITOS.

Os créditos admissíveis no regime não-cumulativo são aqueles inseridos na legislação pertinente.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o Imposto de Renda, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012, 2013

REGIME NÃO-CUMULATIVO. GLOSA DE CRÉDITOS.

Os créditos admissíveis no regime não-cumulativo são aqueles inseridos na legislação pertinente.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o Imposto de Renda, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Da decisão, a DRJ recorreu de ofício a esta CARF, uma vez que o valor exonerado ultrapassara o limite de alçada.

Cientificada eletronicamente em 17/04/2017, conforme "Termo de Ciência por Abertura de Mensagem" (e-fl. 3.860), a empresa apresentou recurso voluntário (e-fls. 3.864 a 3.919) na data de 15/05/2017, conforme "Termo de Análise de Solicitação de Juntada" (e-fl. 3.863), em que repisou os argumentos apresentados na impugnação, e acrescentou alguns argumentos para combater a decisão da DRJ.

No CARF, coube a mim a relatoria do processo.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

A admissibilidade dos Recursos (de Ofício e Voluntário) será tratada nos tópicos destinados a cada um deles.

RECURSO DE OFÍCIO

Como o valor exonerado ultrapassa o montante de R\$ 2.500.000,00, estabelecido pela Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, publicada no Diário Oficial da União de 09/02/2017, o recurso de ofício preenche os requisitos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

As infrações que foram objeto de recurso de ofício são as seguintes:

- 1 - Omissão de Receitas por Empréstimos Fictícios
- 2 - Multa Qualificada

1- Omissão de Receitas - Empréstimos Fictícios**Fundamento da exoneração do crédito → Falta de comprovação da omissão de receitas**

A fiscalização efetuou o lançamento fiscal de omissão de receitas, servindo-se de valores que ingressaram no caixa da empresa e que tiveram como justificativa empréstimos financeiros em que a recorrente figurou como mutuária.

Para tanto, o fisco alegou que os documentos apresentados pela ora recorrente para comprovar o ingresso dos numerários, a falta de sincronização entre os contratos e os valores ingressados e contabilizados e a falta de capacidade financeira de alguns mutuantes demonstram que os empréstimos efetivamente não existiram, razão pela qual entendeu se tratar de omissão de receitas.

A DRJ, por sua vez, exonerou o lançamento fiscal por entender que os elementos descritos pelo fisco não seriam suficientes para comprovar a citada omissão de receitas.

Bem. Tenho que concordar com o posicionamento da delegacia de piso.

Vejo que o lançamento fiscal teve como base a suposta omissão de receitas decorrente de passivo fictício. Ou seja, o fisco não se utilizou do expediente da presunção de omissão de receitas para efetuar o lançamento fiscal.

Caso o fundamento fosse com base na presunção legal de omissão de receitas, bastava à fiscalização indicar e comprovar o fato indiciário de sua ocorrência - fato indireto do ilícito ou fato conhecido - para que o ônus da prova fosse invertido em desfavor do sujeito passivo. Se o contribuinte não lograsse infirmar o fato indiciário, a omissão de receitas estaria caracterizada e o lançamento fiscal prosperaria.

Porém, sendo a própria omissão de receitas, ou presunção simples de omissão de receitas como aduziu a DRJ, a base para o lançamento, deveria a fiscalização ser bem mais diligente a ponto de comprovar a efetiva omissão.

E foi esse o ponto que levou a DRJ a afastar o lançamento.

Assim, por concordar com os fundamentos da delegacia de piso, reproduzo seu voto e o adoto como razões de decidir quanto a esta infração:

Trata-se de empréstimos obtidos de terceiros.

Foram detectadas inconsistências nos contratos apresentados quando confrontados com a escrituração Contábil Digital, entre elas:

1) Em todos os contratos particulares de mútuo que motivaram o lançamento, sem exceção, há previsão de pagamentos de juros anuais, no prazo de 3 (três) anos a contar da data da assinatura de cada contrato, contradizendo as informações contidas nos documentos apresentados pela fiscalizada, nos quais afirma que **não** houve pagamentos de juros aos mutuantes, tanto que na contabilidade de 2012 e 2013 **não** foram encontrados registros alusivos a esse tipo de despesa, passível de dedução para efeito de tributação no lucro real, anual em 2012 e trimestral em 2013;

2) os valores dos empréstimos no contrato não são coincidentes com os valores registrados na contabilidade.

3) intimadas, as mutuantes não apresentaram, para os anos-calendário 2012 e 2013, conforme o caso:

- listagem contendo data e valor dos empréstimos, com discriminação, para cada empréstimo, data e valor das respectivas quitações;

- comprovantes bancários próprios, coincidentes em data e valor, para fins de comprovação da efetiva transferência dos empréstimos, bem assim dos pagamentos (quitações);

- documentação hábil e idônea, coincidente em data e valor, para comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de empréstimos à empresa Industrial Arbhores Compensados - Eireli - EPP/CNPJ (MF): 10.887.398/0001-83.

4) as mutuantes não tinham capacidade financeira para realização dos empréstimos.

5) H. M Domingues-ME tem o mesmo domicílio tributário que Edvandro César Modena-ME;

6) Edvandro César Modena-ME não auferiu receita nos anos-calendário em questão;

7) os contratos particulares de mútuo contêm assinaturas sem reconhecimento de firma em cartório.

Consta ainda do TVF:

(...)

*conclui-se que os contratos particulares de mútuo apresentados pela Arbhores merecem a devida **desclassificação para efeitos fiscais**, pois, diante dos vícios, falhas ou deficiências encontrados, são imprestáveis para comprovar os alegados empréstimos recebidos de terceiros, não devendo, portanto, serem considerados como documentação hábil e idônea, coincidente em data e valor, para fins de comprovação da origem dos valores debitados nas contas contábeis 10100102009-BANCO BRADESCO C/C 26135-1, 10100102007-BANCO SICREDI, 10100102012-BANCO ITAU C/C 16288-4 e 10100102010- BANCO SANTANDER S/A C/C 464-8 nos anos-calendário de 2012 e 2013.*

*Desta forma, os empréstimos obtidos de terceiros (Compensados Indupinho Ltda, Edvandro César Modena-ME, H. M Domingues-ME e Ari Santin), registrados a débito nessas contas contábeis, claramente demonstram ser **ficícios**, caracterizando **omissão de receitas**, devendo seus valores,(...)*

Quanto à alegação do contribuinte de que o lançamento em tela foi efetuado com base em presunção de omissão de receitas não prevista na legislação do imposto de renda, cabe aqui, primeiramente, destacar que o emprego da presunção no direito brasileiro está perfeitamente amparado pela doutrina e pela jurisprudência e está presente em nosso ordenamento jurídico, conforme se pode constatar no art. 136, do Código Civil Brasileiro, in verbis:

“Art. 136 - Os atos jurídicos, a que não se impõe forma especial, poderão provar-se mediante:

I - confissão;

II - atos processados em juízo;

III - documentos públicos ou particulares;

IV - testemunhas;

V - presunção;

VI - exames e vistorias;

VII - arbitramento”. (grifei)

O processo administrativo fiscal admite todos os meios de prova em direito admitidas, inclusive a presunção simples, desde que, nesse caso, a presunção esteja corroborada por vários indícios convergentes.

O uso de presunções simples pelo agente administrativo independe de expressa autorização legal. Isso não significa que sua atividade de vinculada transforme-se em discricionária, pois continua preso à pesquisa, mesmo que indireta, dos fatos previstos no tipo tributário.

As presunções, e também os indícios, são classificadas pela Doutrina como espécies de provas indiretas.

Paulo Celso Bonilha esclarece bem a natureza desses dois conceitos:

“Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

A presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato

conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva resulta do raciocínio do julgador e é a presunção. (In Da prova no Processo Administrativo Tributário, Ed. LTR, páginas 112 e 113)”.

Sobre o mesmo tema, assim se pronuncia o Douto Antônio da Silva Cabral:

“Valor da prova indireta. Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF/01-0.004, de 26/10/79, ‘A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção’”. (In Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, São Paulo, 1993, página 311).

O mesmo autor prossegue:

“O fisco se utiliza da prova indireta, mediante indícios e presunções, sobretudo para descobrir omissões de rendimentos ou receitas”. (Obra citada, página 311).

E conclui:

“O julgador de uma causa não esteve em contato com os fatos, não conheceu as circunstâncias e as pessoas que atuaram. Tudo isso é dado no processo e ele procura, manipulando as provas, chegar ao verdadeiro conhecimento dos fatos para, depois, aplicar a norma. Como todo ser humano que se debruça sobre os fatos, tem ele de valer-se por vezes, da experiência adquirida com o trato da coisa pública. As presunções e os indícios servem, pois, para o julgador chegar à verdade dos fatos.” (Obra citada, página 312).

No que tange às presunções, convém destacar que a Doutrina do Direito Tributário identifica duas espécies distintas: as legais e as simples (comuns).

As presunções legais se subdividem em absolutas (*jures tantum*) e relativas (*jure et de jure*). As presunções absolutas não admitem prova em contrário ao fato presumido, já as relativas admitem prova contrária, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário.

As presunções legais relativas provocam a chamada “inversão do ônus da prova”, cabendo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado. As hipóteses de saldo credor de caixa; de falta de escrituração de pagamentos efetuados; de passivo fictício; de suprimentos de caixa, por administradores ou acionistas; de levantamento quantitativo por espécie e de depósitos bancários sem comprovação de origem, constituem presunções relativas de omissão de receitas, conforme preceituam os arts. 281, 282, 286 e 287, todos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) - Decreto nº 3.000/1999.

Contudo, mister se faz ressaltar que o caso em tela não se enquadra em nenhuma das duas hipóteses supracitadas, tratando-se de uma presunção simples ou comum.

Trata-se, portanto, de uma presunção simples, não prevista pelo legislador, mas decorrente da análise lógica dos fatos, calcada em elementos materiais.

Para prosperar tal presunção, é preciso que a Fiscalização demonstre a relação de causalidade entre os elementos encontrados e o fato gerador presumido, o que será analisado a seguir para o caso sob comento.

Cumpre, agora, analisar cada um dos indícios invocados pela fiscalização para respaldar o lançamento de omissão de receitas, bem como os elementos suscitados pelo contribuinte, na peça impugnatória, em atenção a estes e, também, com o fito de formar a convicção sobre a procedência ou não do lançamento sob análise.

Tratando-se de presunção simples, todos os indícios trazidos na peça fiscal devem convergir para a caracterização de que os empréstimos descaracterizados correspondem, na verdade, à omissão de receita.

Nesse sentido, a afirmação de que os empréstimos recebidos de terceiros, não devem ser considerados como documentação hábil e idônea, coincidente em data e valor, para fins de comprovação da origem dos valores debitados nas contas contábeis, a meu ver, não tem amparo na legislação vigente.

A comprovação da origem dos recursos recebidos pela empresa e da efetividade de entrega, coincidente em data e valor, está inserta no artigo 282 do Decreto 3.000/99 (RIR/99), abaixo transcrito, mas não se reporta aos recursos de caixa fornecidos por terceiros. Reporta-se exclusivamente a transações com sócios da própria empresa e, nesse caso, vincula-se a uma presunção legal:

Art.282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

Nada impede que um contrato de mútuo fixe a entrega de determinada quantia e esta quantia venha a ser repassada em parcelas ou em data(s) diferente(s) daquela em que o contrato foi assinado.

Os valores dos empréstimos no contrato não coincidirem exatamente com os valores registrados na contabilidade também não seria motivo para descaracterização de empréstimo. Poderia indicar, por exemplo, a antecipação do pagamento de juros. Importa destacar que o autuante não descaracterizou as entradas escrituradas, ou seja: os recursos entraram no Caixa em valores que não coincidem exatamente com aqueles estipulados no contrato. Como exemplo citamos trecho extraído do TVF:

(...) que têm como mutuante a empresa Compensados Indupinho Ltda/CNPJ(MF): 02.916.279/0001-83, constam como valores dos empréstimos respectivamente as quantias de R\$ 745.000,00 (setecentos e quarenta e cinco mil reais), R\$ 874.551,13 (oitocentos e setenta e quatro mil, quinhentos e cinquenta e um reais e treze centavos),(...) diferentes dos valores encontrados na

contabilidade de 2012 e 2013 que são respectivamente: R\$ 724.000,00 (setecentos e vinte e quatro mil reais), R\$ 777.551,13 (setecentos e setenta e sete mil, quinhentos e cinquenta e um reais e treze centavos), (...)

O autuante afirma que as mutuantes não tinham capacidade financeira. Por exemplo: a receita de vendas de mercadorias em 2012 da empresa Compensados Indupinho Ltda, somou R\$ 339.367,11 e os contratos de mútuo totalizaram R\$ 6.015.590,04. Ora, aqui poderia existir omissão de receita da mutuante com empréstimo a contribuinte advindo de caixa dois, mas não necessariamente infração cometida pela autuada.

Em sua impugnação a contribuinte aponta que:

(...)

As movimentações financeiras apontadas pela autoridade fiscal foram objeto de contratos de mútuo celebrados entre as empresas, sendo que em diversas oportunidades os valores que ingressaram e saíram são os mesmos, contudo, somente foram consideradas as entradas de recursos, multiplicando o efeito fiscal, mas fugindo totalmente da realidade dos fatos. Não obstante a contribuinte não possa comprovar todas as operações, cabe frisar que o lançamento dos tributos, na forma aqui pretendida, é nulo.

(...)

Era exatamente este o ponto que queríamos abordar, a tipicidade fechada, típica do direito tributário. A autoridade fiscal pretende efetuar lançamento tributário sem demonstrar em que momento os saldos identificados correspondem a supostas operações de venda de mercadorias.

Não há nexo causal direto entre uma coisa e outra, para que ocorra o fato impositivo da obrigação tributária é preciso caracterizar perfeitamente todos os elementos formadores da obrigação tributária, o que não ocorre no auto de infração aqui atacado.

E a presunção utilizada pela autoridade fiscal não alcança validade no mundo jurídico. É critério arbitrário e que não guarda qualquer relação com a legalidade a que o direito tributário está vinculado constitucionalmente e pelo CTN.

(...)

Cabe esclarecer, como já dito anteriormente, todos os valores apontados pelo Fisco referem-se a movimentação financeira realizada pelo sócio Edvandro Cesar Modema com as demais empresas que também é sócio, sendo que os valores apontados referem-se ao mesmo dinheiro que transitava de uma empresa para outra.

Trata-se de um empresário que gere e administra as suas empresas praticamente sozinho, razão pela qual era comum o envio de dinheiro de uma para outra e sua posterior devolução.

(...)

Todos os contratos de mútuos que foram realizados foram apresentados a esta autoridade, sendo que diversas transferências não eram objeto de contrato, pois havia grande circulação de valores entre as empresas, fato que afasta inclusive a alegação do Fisco de que os contratos de mútuos não foram quitados.

Ademais, para se caracterizar omissão de receita com a incidência dos tributos que se pretende cobrar neste auto de infração, pois se está desconsiderando os empréstimos realizados, necessariamente deve ter havido entrada de valores na empresa, que, em tese, teria se dado com a comercialização das suas mercadorias, venda de imóveis, enfim, receitas oriundas de suas atividades, no entanto, em momento algum o agente fiscal prova a existência de qualquer operação a justificar o lançamento efetuado.

A defesa apresentada pela contribuinte aponta a existência de um conta-corrente único entre as empresas em que Edvandro Cesar Modema participa como sócio. Tanto o empréstimo entre empresas ligadas como o conta-corrente único poderiam, se enquadrados na hipótese legal pertinente, ensejar o lançamento de IOF.

O autuante afirma que não foram pagos os juros contratuais, deixando transparecer que repasses que não importem em juros foram realizados pela contribuinte para as mutuantes, ratificando a assertiva da impugnante que "... era comum o envio de dinheiro de uma para outro e sua posterior devolução". Fato esse que também enfraqueceria a tese de omissão de receita por presunção simples.

Em suma, não havendo convergência quanto aos indícios apresentados e nem o nexo causal que levariam a presunção simples de omissão de receita, não pode prosperar o lançamento que teve por mote a descaracterização de empréstimos de terceiros.

Diante do exposto, proponho negar provimento ao recurso de ofício quanto a este ponto.

2- Multa Qualificada

Fundamento da exoneração do crédito → falta de comprovação de fraude, sonegação ou conluio

Convém frisar que a multa qualificada aqui discutida refere-se tão somente à infração de saldo credor de caixa, uma vez que a infração referente à omissão de receitas decorrente dos empréstimos fictícios foi exonerada.

A fiscalização entendeu ter havido prática *habitual e reiterada de manter a débito da conta Caixa valores que efetivamente não constituem ingressos de recursos, com o objetivo ocultar o surgimento de saldos credores de Caixa, decorrentes da omissão de receita*. Assim, tipificou a conduta como decorrente de fraude e sonegação, majorando a multa de ofício para 150%.

Bem. Não entendo que a multa qualificada merece prosperar.

Por meio da súmula CARF nº 25, firmou-se entendimento de que a presunção legal de omissão de receitas, por si só, não é capaz de ensejar a qualificação da multa de ofício:

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.

Como disse neste voto, a presunção legal de omissão de receitas pressupõe a comprovação do fato indireto da ocorrência da própria omissão de receitas, mas, se provado, transfere ao sujeito passivo a necessidade de demonstrar que tal fato não ocorrera.

Mas eventual falta/impossibilidade de infirmação do fato indiciário não requer de forma alguma pressupor que a conduta praticada pela empresa foi fraudulenta. E esta premissa decorre da própria definição do termo "presunção" ("uma conclusão baseada em indícios, dicas ou aparências"). Isto porque nunca se saberá se a omissão de receitas efetivamente ocorreu no mundo dos fatos. Daí impende concluir que há uma enorme distância entre efetuar lançamento com base em presunção de omissão de receitas, mesmo sendo uma presunção prevista em lei, e afirmar que a conduta tenha sido fraudulenta.

E, no caso em apreço, percebo que a fiscalização não trouxe elementos que comprovassem a intenção (dolo) da recorrente em deixar de recolher os tributos que lhe eram supostamente obrigatórios.

Desta forma, entendo correto o entendimento manifestado no voto da DRJ, pelo que proponho negar provimento ao recurso de ofício quanto a este ponto.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de validade, devendo portanto ser conhecido.

PERÍCIA E DILIGÊNCIA

A recorrente reafirma necessidade de realização de prova pericial e de diligência. Veja-se em trecho de seu recurso voluntário:

a) Juntada de documentos e relatórios que se mostrem necessários a elucidar quaisquer dúvidas e esclarecer pontos divergentes;

b) Prova pericial quanto à existência de omissão de receita, bem como saldo credor de caixa, além de apontar a origem das receitas supostamente omitidas, por perito designado pela Receita Federal do Brasil, que deverá ser acompanhado por assistente técnico nomeado pela contribuinte;

c) Demais diligências que se mostrem necessárias durante o processo administrativo fiscal.

O art. 18 do Decreto nº 70.235/1972 atribui à autoridade julgadora a verificação da possibilidade de diligência ou perícia, que somente devem ser pedidas quando necessárias ao desembaraço das questões relevantes ao julgamento:

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.

O art. 16 § 4º do Decreto nº 70.235/1972, por sua vez, estabelece que a prova deve ser apresentada na fase impugnatória, a não ser que se demonstre a impossibilidade de sua apresentação em momento oportuno em razão de uma das condições das alíneas "a", "b" e "c" do mesmo dispositivo legal. Veja-se na redação:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

No caso dos autos, a recorrente apenas pugna pela juntada de relatórios e documentos, mas sequer comprova sua impossibilidade de apresentação temporânea à impugnação e também sequer destaca quais documentos fariam prova a seu favor.

A meu ver, a recorrente apenas traz mais um argumento ao recurso voluntário, para que seja enfrentado por este julgador, mas não concatena seus questionamentos com eventuais documentos e elementos que possam fazer prova de que a fiscalização tenha se equivocado no lançamento fiscal.

Desta forma, proponho afastar os pedidos de perícia e de diligência formulados pela recorrente.

NULIDADE

A recorrente apresenta digressão sobre alguns princípios, dentre eles o princípio da legalidade e o classifica em três subprincípios: superlegalidade, reserva da lei e tipicidade tributária.

Alega que o fisco efetuou lançamento sem demonstrar em que momento os saldos identificados correspondem à operação de venda de mercadorias, e, com isso, utilizou-se de critério arbitrário para se servir da presunção legal.

Aduz também que a presunção somente cabe quando a contabilidade é precária, pugnando pela nulidade do lançamento fiscal diante desses argumentos.

Afirmo que não entendo ter razão a recorrente.

Mesmo que a contabilidade seja regular, contenha todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas e não abarque vícios, ainda assim cabe o lançamento de omissão de receita por presunção legal, pois a presunção em nada se alia à ideia de irregularidade contábil, mas sim a de comprovação de um indiciário, que em nada se associa à eventual regularidade contábil.

Também não há necessidade de haver menção a eventuais fornecedores, clientes, empresas, operações, tipo de produto vendido ou insumos aplicados, para se caracterize a omissão de receitas decorrente de presunção. Basta que a fiscalização apure um (ou mais) fato(s) indiciário(s) convergentes, irrefutáveis e que vão ao encontro das disposições contidas na norma de regência, *in casu*, o inciso I do art. 281 do RIR/99, para que a presunção se caracterize, veja-se:

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;

Após a mencionada subsunção do fato à norma, cabe à outra parte lançar prova contrária ao fato alegado, conforme caput do art. 281, acima transcrito.

O art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 destaca que somente são nulos os atos administrativos lavrados por pessoa incompetente ou com cerceamento do direito de defesa do contribuinte:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Em razão de não restar caracterizada nenhuma hipótese de nulidade do lançamento fiscal, proponho o afastamento do pedido de nulidade.

MÉRITO

Presunção legal de Saldo Credor de Caixa

Como visto, em relação ao mérito do recurso voluntário, restou verificar a infração de omissão de receitas decorrente de saldo credor de caixa.

A recorrente gasta boa parte de sua peça recursal apresentando alegações que, a meu ver, foge do cerne da questão aqui a ser debatida, qual seja, a comprovação da inexistência do fato que gerou a apuração de omissão de receitas por saldo credor de caixa. Assim, alguns argumentos apresentados no recurso voluntário serão debatidos de forma mais célere, uma vez que não guardam correspondência com o lançamento ora questionado.

A meu ver, o que deve ser avaliado é se a fiscalização poderia excluir da conta Caixa alguns lançamentos a débito por entender que não faziam prova da efetiva passagem, de tais valores, pela conta Caixa. Veja-se os motivos que levaram o fisco a excluir tais valores:

Com o procedimento de batimento dos lançamentos contábeis a débito na conta Caixa (10100101001 - CAIXA) dos anos-calendário de 2012 e 2013 (arquivos não-pagináveis às fls. 3634/3635) com as informações contidas nos extratos bancários apresentados pelo contribuinte (fls. 213/463 e 894/1170), em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 01/2016, lavrado em 05/05/2015 (fls. 62/69), foi constatado que diversos valores debitados **não** constituem ingressos efetivos no Caixa, valores estes relativos a:

- cheques liquidados através do serviço de compensação bancária (conforme extratos bancários: CHEQUE DEP. CONTA; CHEQUE COMPENSADO; CHEQUE ESPECIE; CHEQUE ESP/DIV; CHEQUE DIVERSOS RECEBIMENTOS; CHEQUES DEP/ESP; CHEQUE COMPE SICRED; CHEQUE);

- cheques pagos não coincidentes em data e valor com os registros contábeis;

- cheques não localizados nos extratos bancários;

- cheques a compensar não localizados nos extratos bancários, cujas cópias **não** foram apresentadas pelo contribuinte quando intimado em **duas oportunidades** pelo Termo de Intimação Fiscal nº 01/2016, lavrado em 05/05/2015 (fls. 62/69) e Termo de Reintimação Fiscal nº 01/2016, lavrado em 25/08/2016 (fls. 2350/2351);

- transferência eletrônica disponível (TED);

- transferência eletrônica entre contas para pagamentos;

- pagamentos por meio de DOC;

- pagamentos eletrônicos de cobrança;

- pagamentos de fornecedores por meio de TED;

- pagamentos de prestações de empréstimos e financiamentos;

- pagamentos de encargos de conta garantida;

- pagamentos de tributos;

- pagamentos de prêmio de seguro;

- pagamentos de títulos;

- pagamentos de convênios;

- pagamentos de tarifa bancária;

- pagamentos de conta de telefone;

- pagamentos de conta de energia elétrica;

- pagamentos de gastos com cartão de crédito;

- baixa de duplicatas descontadas;

- liquidação de bloqu岸tos;

- aplicação em fundo exclusivo.

Quer dizer, a fiscalização excluiu valores que não deveriam transitar pela conta Caixa por indicarem se tratar de lançamentos da conta Bancos. Além do mais, mesmo que pudesse transitar pela conta Caixa, as saídas deveriam ter um correspondência com as entradas, o que não ocorreu no caso concreto.

E por utilizar essa nomenclatura incomum na conta Caixa, quanto ao histórico de "compensação de cheques", por exemplo, é de se concluir que de maneira alguma os cheques foram convertidos em dinheiro, em seguida encaminhados (fisicamente) para a empresa (para o seu caixa), para posteriormente serem utilizados para pagar algum fornecedor. Tal prática é totalmente desconexa com uma operação comercial, pois gera riscos de desvalorização da moeda (comparando-se em manter o recurso aplicado no banco, mesmo que momentaneamente) e, principalmente, de segurança contra furtos e roubos. Não obstante o caráter incomum de tal prática, essa constatação não pode nos levar a invalidá-la e manter o lançamento fiscal com base somente nesses argumentos.

Por outro lado, cabe observar que esta prática não é proibida. Entretanto, devem-se tomar algumas cautelas para que não sejam caracterizadas supostas omissões de receitas.

E foi justamente o que demonstrou a fiscalização, que os valores saídos da conta bancos e ingressados na conta Caixa não tiveram uma correspondência inequívoca com os valores saídos de tal conta. Veja em trecho do TVF:

É prática usual que, para um maior controle, as empresas adotem o procedimento de fazer constar toda a movimentação financeira na conta Caixa, ainda que o numerário não tenha efetivamente entrado no caixa da empresa, como, por exemplo, é o caso dos cheques compensados, entre outros, que aparecem em grande quantidade. Nada a opor contra este procedimento, desde que sejam feitos, simultaneamente, dois lançamentos: um para registrar a saída a crédito da conta Bancos e entrada a débito da conta Caixa e, logo a seguir, a saída do caixa para o beneficiário do pagamento. Um detalhe é essencial nesta sistemática: o lançamento que registra a entrada do cheque no caixa deve imediatamente ser seguido pelo lançamento de saída, na mesma data e valor, pois, não tendo o numerário ingressado efetivamente no caixa, não há justificativa para sua permanência naquela conta, sob pena de contabilizar uma disponibilidade fictícia.

A recorrente alega que esta premissa, lançada pela fiscalização, é equivocada. Afirma que há situações de pagamentos em lote, em que existem vários pagamentos que não necessariamente saíam no mesmo montante da entrada.

Apesar de tal argumento, a recorrente não apresenta um exemplo sequer, que correlacione os valores saídos com o montante ingressado na conta caixa.

E esta prova deve ser feita pela empresa, que logrou revés na apresentação de prova da inexistência da omissão de receitas por presunção legal.

Desta forma, proponho negar provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto, mantendo o lançamento fiscal quanto à infração de omissão de receitas por saldo credor de caixa.

A empresa alega que não há no auto de infração qualquer menção a eventuais fornecedores, clientes, empresas, operações, tipo de produto vendido ou insumos aplicados, para se caracterize a omissão de receitas decorrente de presunção.

Como já dito no enfrentamento do pedido de nulidade do lançamento fiscal, não há necessidade de comprovação de omissão de receitas, mas sim basta que a fiscalização apure um (ou mais) fato(s) indiciário(s) convergentes, irrefutáveis e que vão ao encontro das disposições contidas na norma de regência, *in casu*, o inciso I do art. 281 do RIR/99, para que a presunção se caracterize, veja-se:

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;

Desta forma, afasto tal alegação.

Contratos de Mútuo e movimentações financeiras

A recorrente alega que parte os valores ingressados em sua conta corrente decorre de empréstimos levantados junto a empresas de seu sócio Edvandro César Modena. Além disso, os empréstimos não podem estar vinculados somente ao faturamento de um ano, mas devem se referir a todo montante pertencente ao caixa (bancos) da empresa mutuante.

Entretanto, fica somente no campo das alegações. Só apresenta o contrato de mútuo, que não pode fazer prova da efetividade da operação.

Desta forma, afasto tal argumento.

Base de Cálculo dos Tributos - equívoco no arbitramento

A recorrente apresenta as seguintes argumentações:

a) Alega que o fisco apurou todo o saldo de credor de caixa como omissão de receitas, e não considerou os custos dos produtos vendidos, deixando de apurar o lucro real, pedindo a nulidade do lançamento. Estende o questionamento ao Pis e à Cofins, em razão do método de apuração não cumulativa destes tributos, que permite a ela aproveitar créditos decorrentes das operações de entrada.

b) Cita que os critérios utilizados para lançamento estão equivocados.

c) Tangencialmente pede pelo arbitramento.

d) Por fim, declara que não cabe a ela fazer prova negativa do seu direito, ou seja, de que não sonogou, mas sim ao fisco. Pediu nulidade.

Pois bem.

Convém observar que o lançamento fiscal se deu pelo lucro real anual (2012) e trimestral (2013), que foram as formas de apuração adotadas pela empresa. Quando a recorrente trata de suposto equívoco em arbitramento, somente quer dizer que o fisco deveria abater os custos e despesas que foram atribuídos àquelas receitas omitidas. Estende tal raciocínio para os créditos de Pis e Cofins.

Não obstante tal argumento, a recorrente permanece no campo das alegações, não trazendo nada de novo junto à sua peça recursal que pudesse fazer prova de suas indagações.

A recorrente trata de outras possibilidades de se arbitrar a omissão de receitas. Cita o art. 284 do RIR/99, para tentar demonstrar que a receita poderia ser aferida por meio do movimento diário das vendas. Ora, a meu ver este argumento é meramente protelatório, pois em nada se encaixa na contenda - que teve como fundamento o art. 281, do RIR/99 - devendo ser rechaçado por este relator.

Quanto ao pedido de arbitramento, entendo que também deve ser afastado, por não estarem presentes nenhuma das hipóteses legais para isto.

Por fim, em razão da presunção legal de omissão de receitas, bastou ao fisco provar o fato indiciário para que o ônus da prova fosse invertido em desfavor da recorrente, pelo que afasto tal argumento.

Créditos de Pis e Cofins

A fiscalização glosou créditos de Pis e Cofins decorrentes de aquisição de óleo diesel - por não fazer parte do processo produtivo - e de aquisição de farinha de trigo - por estar sujeita à alíquota zero.

Alega a recorrente que o óleo diesel é totalmente consumido na fabricação de seu produto. Cita, para tanto, os artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), que não têm pertinência alguma com o Pis e a Cofins, pois tal lei trata das regras inerentes à apuração do ICMS (imposto estadual).

Cumprido destacar que entendo que a apuração de créditos de Pis e Cofins não segue as regras do IRPJ quanto ao aproveitamento de custos e despesas (que tem regra mais abrangente), mas também não se limita às regras aplicadas ao IPI (que possui regras mais restritas para a tomada de créditos). Nada obstante à intenção de restringir os créditos somente aos insumos ligados (e consumidos) diretamente ao (no) processo produtivo, apresentada pelas Instruções Normativas que estabelecem regras ao Pis e à Cofins, a 3ª Seção do CARF tem entendido que tais regras mitigaram os desígnios dispostos nas leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e por isso tem emitido decisões estendendo o direito de tomada de crédito para além das operações cingidas pelas referidas Instruções Normativas.

Não obstante compartilhar do entendimento da 3ª Seção do CARF, no caso concreto a recorrente sequer tomou as devidas cautelas para fundamentar seu pedido creditório.

Primeiro, colacionou regramento totalmente distinto à regra legal atinente à contribuição para o Pis (Lei nº 10.637/2002) e à Cofins (Lei nº 10.833/2003) do regime não

cumulativo. Além disso, não demonstrou em que parte do processo produtivo tal produto era consumido, o que já impediria a tomada de tal crédito.

Para repulsar de vez o pedido da empresa, a fiscalização indicou em seu Termo de Verificação Fiscal que nenhum maquinário ou equipamento do processo produtivo da recorrente utilizou óleo diesel, o que inevitavelmente nos induz a manter a glosa do crédito.

Quanto ao crédito decorrente de aquisição de farinha de trigo, a recorrente pede pela extensão do art. 11 da Lei nº 9.779/1990, que trata do IPI, à contribuição para o Pis e à Cofins:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Apesar da redação legal, a contribuição para o Pis e a Cofins, apuradas pelo regime não cumulativo, sujeitam-se aos ditames das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente. E tais dispositivos legais impedem o aproveitamento de créditos de insumos não sujeitos ao pagamento das contribuições, veja-se:

Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003

Art. 3º (...)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

A recorrente adquiriu farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da TIPI (Tabela do IPI). De acordo com a redação da Lei nº 10.925/2004, a alíquota deste insumo fica reduzida a 0 (zero), no período do fato gerador apurado:

Lei nº 10.925/2004

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

XIV - farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da Tipi;

Desta forma, proponho manter a glosa do crédito.

Nesse sentido, proponho negar provimento ao recurso voluntário quanto às glosas de créditos de Pis e Cofins decorrentes de aquisição de óleo diesel e farinha de trigo.

Incoerência na relação entre a receita declarada e o valor do auto de infração

A recorrente alega que não há coerência entre a receita bruta declarada por ela e o valor do auto de infração lavrado, sendo que no auto de infração os valores são bem mais expressivos.

Ora, em nada se aplica tal argumento. Não há nada na lei que impeça que o valor do auto de infração seja maior que a receita bruta declarada. Aliás, esta seria a aspiração de todo sonegador fiscal, se tal norma existisse, pois bastaria informar receita bruta zero e sonegar milhões de reais que a autoridade fiscal nada poderia fazer, sequer lançar auto de infração de R\$ 1,00 (um real) - numa situação hipotética bem esdrúxula - pois já ultrapassaria o limite da receita bruta "declarada". Por ser totalmente descabido e sem amparo legal, afasto veementemente o argumento da recorrente.

Multa

Quanto à suposta excessividade da multa de ofício (mesmo reduzida a 75% conforme voto da DRJ e deste julgador), não entendo ter razão a recorrente.

A referida multa aplicada segue o disposto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, não cabendo a este órgão enfrentar qualquer argumento de suposta ilegalidade da lei:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Além disso, não compete a este julgador deixar de aplicá-la por pedido de inconstitucionalidade da norma, de aplicação de algum princípio constitucional, como razoabilidade e proporcionalidade, de violação à vedação ao confisco e à capacidade contributiva. A Súmula CARF nº 2 trata da impossibilidade de enfrentamento dessas matérias:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CSLL, PIS e COFINS - reflexos

Por decorrerem dos mesmos elementos de prova, a decisão do IRPJ aplica-se à CSLL, ao PIS e à COFINS.

Conclusão

Diante do exposto, voto por AFASTAR as alegações de nulidade, NEGAR provimento aos pedidos de perícia e de diligência, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa