



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.008511/2006-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.643 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2022
Recorrente ENDO SUL COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE MATERIAL CIRÚRGICO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002

IRPJ. CSLL. MUDANÇA. REGIME DE COMPETÊNCIA. REGIME DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITAS. DUPLICIDADE.

Em relação ao IRPJ e à CSLL, com relação aos meses em que houve prova de que a receita foi tributada em períodos anteriores pelo regime de competência, não pode essa mesma receita, oriunda de vendas a prazo, ser incluída na base de cálculo da exigência fiscal quando do efetivo recebimento dos valores em período em que a contribuinte adota o regime de caixa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS DE SONEGAÇÃO E FRAUDE FISCAIS. OMISSÃO DE RECEITAS. INAPLICABILIDADE.

É cabível a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, somente se provadas nos autos as condutas de sonegação ou fraude. Em se tratando de caso unicamente sobre a apuração de omissão de receita, deve ser afastada a penalidade duplicada, com fulcro nas Súmulas CARF n. 14 e 25.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para: i) cancelamento dos valores da base de cálculo (receita omitida), utilizados pelo fisco para apuração do IRPJ e da CSLL, relativamente aos meses de março a junho, outubro e dezembro do ano calendário de 2002, conforme tabela de fls 379 destacada no item 1 do voto; ii) redução da multa de ofício para o patamar de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Sergio Magalhaes Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Porto Alegre/RS (fls 371 a 380), que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

A empresa teve lavrados contra si autos e infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ (fls. 156), Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS (fls. 161), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins (fls. 166) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (fls. 172). O total do crédito tributário apurado foi de R\$ 654.822,17, calculado até 29/09/2006. O relatório da ação fiscal está às fls. 144/150. A ciência dos autos de infração ocorreu em 16/10/2006.

A contribuinte impugnou as exigências em 09/11/2006, através da petição de fls. 180/190.

Razões de autuação

A contribuinte, no período autuado, era optante pelo Lucro Presumido, com manutenção de escrituração contábil completa e recolheu e/ou declarou tributos em DCTF tomando por base os valores de receita constantes da DIPJ. O autuante apurou, no entanto, que as receitas escrituradas no Livro Razão, nas contas-contábeis "Clientes Diversos" e "Receita de Serviços" eram superiores às aquelas declaradas. A empresa teria, então, deixado de apontar na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica- DIPJ, receitas auferidas em março a agosto, outubro e dezembro de 2002.

O autuante entendeu que a *"prestação de informações falsas às autoridades fazendárias, tanto na DIPJ como na DCTF, teve por objetivo acobertar o verdadeiro montante dos valores que interessavam a composição das bases de cálculo dos tributos e contribuições federais"*. Haveria falsidade ideológica da contribuinte com objetivo de criar, para as autoridades fazendárias, aparência de normalidade fiscal. Em face dessa prática foi aplicada multa de ofício agravada, pois teria ocorrido sonegação, tal qual descrita no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964.

A empresa teria, também, deixado de apurar, de declarar em DCTF e de recolher o adicional do imposto de renda nos quatro trimestres de 2002. Sobre essa omissão incidiu multa de ofício de 75%.

Razões de defesa

A impugnante diz que a empresa teria adotado o regime de caixa a partir de 01/02/2001, enquanto nos períodos anteriores adotava o regime de competência. Como grande parte das vendas da empresa são realizadas a prazo, parte do faturamento ocorrido até 31/01/2001 teria sido tributado pelo regime de competência, mas efetivamente recebidos os valores a contar de fevereiro de 2001. O fisco, *"sem atentar para esse fato, utilizou para formação da base de cálculo a partir de janeiro de 2002, todos os recebimentos registrados nas contas 'devedores', vindo a tributar determinadas parcelas pela segunda vez"*.

A impugnante desconhece a razão de o setor responsável ter deixado de apurar o adicional ao IRPJ, mas tomando conhecimento do ocorrido, retificou a DIPJ e DCTF para incluir os valores devidos e os parcelou (anexo VI). Os valores de adicional incluídos nas declarações são os apurados no auto de infração de IRPJ, fls. 158. Após informar o parcelamento, diz (fls. 183):

"Na sequência, tendo em vista não concordar com os valores, base de cálculo, levantados pelo fisco nos meses de março, a agosto outubro e setembro de ano calendário de 2002, bem como a divergência constatada nos meses de janeiro, fevereiro, setembro e novembro, não há como concordar com o montante identificado pelo fisco, devendo o mesmo ser objeto de alteração, pois que, alterando a base de cálculo para o Irenda, muda também a base para o cálculo do ADICIONAL. Assim, efetuou-se no novo cálculo de 'renda Pessoa Jurídica — Adicional."

Para comprovar o alegado, a impugnante traz documentos, assim distribuídos:

Anexo II, fls. 191/268, para prova da inclusão na base de cálculo pelo regime de competência;

- Anexo II, fls. 269/270, planilha com montante, mês a mês, a ser excluído da base de cálculo do regime de caixa, pois que incluído no regime de competência;

- Anexo III, fls. 271/338, demonstração com prova de registros fiscais e contábeis da origem em exercícios anteriores; Anexo IV, fls. 339/352, cálculo de tributos conforme nova base de cálculo da empresa;

Anexo V, fls. 345/352, comprovação da retificação da DIPJ com cálculo do adicional;

Anexo VI, fls. 353/359, comprovação do parcelamento do adicional.

Alega, também, que a empresa escriturou todas as suas operações mercantis. Ao constatar a não inclusão do adicional, providenciou a retificação da sua DIPJ e DCTF. Entende, assim, não ser devida multa de ofício, mas sim multa de mora, que já estaria incluída no parcelamento requerido pela empresa.

Com relação ao agravamento da multa, diz que a contribuinte nunca agiu com evidente intuito de fraudar o fisco. Diz que ainda que tenham sido evidenciadas algumas discrepâncias nos registros fiscais da empresa, estas apenas demonstram erro do contribuinte ao apurar a base de cálculo a partir dos registros fiscais e contábeis, mas não o desejo de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Aduz ainda, que a prova maior da ausência de dolo seria que em alguns meses do mesmo exercício, a contribuinte teria recolhido ao erário valor superior ao devido pela empresa, fruto do mesmo tipo de erro. Repete que a conduta da empresa seria apenas resultado de um equívoco, fruto da falta de uma boa sistematização ao proceder a apuração dos tributos a partir dos registros fiscais e contábeis. Pede assim, seja a multa agravada reduzida para multa de ofício de 75%.

Traz jurisprudência dando conta da necessidade de caracterização do evidente intuito de fraude para o agravamento da penalidade.

O julgamento da impugnação (fls 182 a 192) resultou no Acórdão n. 12-41.280 da 5ª Turma da DRJ de Porto Alegre/RS (fls 371 a 380), cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

MULTA. EXCLUSÃO POR ESPONTANEIDADE. RETIFICAÇÃO DA DIPJ PARA INCLUSÃO DO ADICIONAL AO IRPJ.

A retificação da DIPJ, no curso da ação fiscal, não tem o condão de possibilitar a exclusão da espontaneidade, nem afasta a imposição de penalidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

REGIME DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITAS. IRPJ E CSLL.

A mera alegação, desacompanhada de provas, de que as receitas tidas por omitidas nos autos de infração de IRPJ e CSLL já haviam sido oferecidas anteriormente à tributação, não é suficiente para afastar a imposição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2002

REGIME DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITAS.

Em relação à Cofins e nos meses em que houve prova de que a receita foi tributada em períodos anteriores pelo regime de competência, não pode essa mesma receita, oriunda de vendas a prazo, ser incluída na base de cálculo da exigência fiscal quando do efetivo recebimento dos valores em período em que a contribuinte adota o regime de caixa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2002

REGIME DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITAS.

Em relação à Cofins e nos meses em que houve prova de que a receita foi tributada em períodos anteriores pelo regime de competência, não pode essa mesma receita, oriunda de vendas a prazo, ser incluída na base de cálculo da exigência fiscal quando do efetivo recebimento dos valores em período em que a contribuinte adota o regime de caixa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o sujeito passivo agiu com evidente intuito de fraude.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, reprisando suas alegações de sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

Cientificada do acórdão da DRJ em 04/02/2010, conforme AR de fls 184, a contribuinte apresentou seu recurso voluntário em 03/03/2010. Dessarte, o recurso voluntário é

tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Ainda quanto à admissibilidade, saliento que não há recurso de ofício destinado ao CARF, uma vez que os valores exonerados pela DRJ são inferiores ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF n. 63, de 9 de fevereiro de 2017, no valor de R\$2.500.000,00 (dois milhões e meio de reais).

Dito isso, vale realçar a matéria que se encontra em julgamento.

A autuação fiscal foi baseada nas seguintes infrações: a) omissão de receita - registradas nos livros contábeis e não declaradas na DIPJ; b) falta de apuração e recolhimento do adicional de imposto de renda sobre os valores declarados na DIPJ; c) multa de ofício e multa qualificada.

Com relação ao item (a), a Recorrente não contesta a diferença entre valores escriturados em sua contabilidade e aqueles declarados do Fisco em DIPJ, mas sim afirma que parte desses valores já teriam sido oferecidos a tributação anteriormente, no contexto de uma mudança de apuração dos tributos federais do regime de competência para o regime de caixa. Tal contestação será avaliada a seguir (tópico 1 do voto).

Já no que tange ao item (b), houve aquiescência com o trabalho fiscal, o que levou ao parcelamento dos montantes cobrados a título de adicional de imposto de renda sobre os valores declarados na DIPJ. Portanto, inexistente controvérsia sobre o ponto, restando à unidade de origem, no momento da liquidação do julgamento administrativo, levar em consideração os valores parcelados, retirando-os da cobrança de ofício, de modo a evitar duplicidade de pagamentos.

Finalmente, a Recorrente permanece indignada com a multa de ofício e a multa qualificada que lhe foram imputadas, o que será objeto de análise dos tópicos 2.1. e 2.2. a seguir.

1. Duplicidade da cobrança de valores de IRPJ e CSLL

A contribuinte alega que teve receitas tributadas pelo regime de competência, as quais foram novamente tributadas pelo fisco após adotar o regime de caixa, eis que suas vendas ocorrem quase que exclusivamente a prazo.

Para comprovação a empresa traz o Anexo I à impugnação (fls. 191/268) buscando demonstrar a inclusão de receitas na base de cálculo dos tributos pelo regime de competência. Tal anexo traz o "Registro de Apuração do ICMS — Saídas" e os DARF de pagamentos de PIS e Cofins que corresponderiam à receita escriturada nos livros do ICMS. Depois, no anexo III, procura demonstrar que pagamento de títulos emitidos em anos anteriores ocorreu no período autuado.

Diante desse cenário, a DRJ exonerou parcela da cobrança relativa a Contribuição ao PIS e da COFINS nos meses em que houve prova de que a receita foi tributada em períodos anteriores pelo regime de competência DRJ (R\$ 2.192,64 a título de COFINS e R\$ 475,05 de PIS). Afinal, não pode essa mesma receita, oriunda de vendas a prazo, ser incluída na base de cálculo da exigência fiscal quando do efetivo recebimento dos valores em período em que a contribuinte adota o regime de caixa.

Como é consabido, no regime de competência registra-se o fato econômico no momento em que a receita integrou, jurídica e economicamente, o patrimônio social. Enquanto isso, no regime de caixa, haverá o registro só quando a receita é efetivamente recebida.

Ora, a renda, enquanto acréscimo patrimonial elencado pela legislação como fato gerador do IRPJ (artigo 153, inciso III da Constituição Federal e artigo 43 do Código Tributário Nacional), pressupõe justamente um encontro entre receitas e despesas necessárias, num lapso temporal anual. Ou seja, para haver renda, necessariamente, deve ter existido receita. Não a toa que autuações como a presente, em que o pano de fundo é omissão de receitas constatada pela fiscalização, cobra-se o IRPJ como principal e a Contribuição ao PIS e a COFINS como reflexos, pois todos esses tributos dependem da receita para serem calculados.

Disse isso porque, uma vez constatado que determinadas receitas foram reconhecidas pelo regime de competência para fins de apuração do PIS/COFINS, tudo conforme os documentos fiscais apresentados pelo contribuinte, certo que também o foram para o imposto de renda.

Lembre-se que aqui estamos diante de caso em que o IRPJ é apurado pelo lucro presumido, ou seja, utiliza-se um quociente de presunção sobre a *receita bruta*. Diferente poderia ser na hipótese de tributação pelo lucro real, o que traria consigo a necessidade de demonstração das contas contábeis para discriminação dos valores utilizados como base para a incidência do IRPJ e da CSLL.

Nesse contexto, não pode prosperar a conclusão da DRJ no sentido de falta de comprovação de que aquele determinado grupo de receitas já havia sido objeto de tributação pelos tributos federais que aqui se discute. Inclusive, pela leitura do Acórdão recorrido, vê-se que não houve qualquer tentativa no sentido de motivar a alegada insuficiência probatória por parte do contribuinte.

A prova é a mesma. Aceitou-se para fins de exclusão dos valores em duplicidade porque a receita já fora oferecida à tributação pelo PIS/COFINS, também deve ser com relação ao IRPJ e CSLL.

Vieram aos autos os DARFs de recolhimento do IRPJ em 2002 (fls 410), em valores compatíveis com as demonstrações apresentadas pela contribuinte (fls. 405 e 406) bem como os demonstrativos feitos pela autoridade fiscal no TVF (fls 153). Não há qualquer indício de tratamento diferenciado sobre o reconhecimento de receita para a tributação do PIS/COFINS em comparação como IRPJ e a CSLL.

Assim, cabe retificação dos valores da base de cálculo, utilizados pelo fisco, relativamente aos meses de março a junho, outubro e dezembro do ano calendário de 2002, objetos de autuação de IRPJ e CSLL, tomando como base a tabela de fls 379 elaborada pela DRJ, a qual aponta os montantes a serem excluídos e, por fim, a receita omitida remanescente:

/v

Período/2000	Março	Abril	Mai	Junho	Outubro	Dezembro
Rec. Omit. AI	64.063,93	244.724,93	192.296,71	333.891,79	29.080,78	487.240,79
Valores a serem excluídos	2.310,66	33.709,76	3.147,85	941,71	110,00	32.865,73
Rec. Omit. Remanescente	61.753,27	211.015,17	189.148,86	332.950,08	28.970,78	454.375,06

2. Penalidades

2.1. Multa de ofício

A Recorrente afirma que ao constatar a não inclusão do adicional, providenciou na retificação de sua DIPJ e DCTF relativamente ao ano calendário de 2002, com os mesmos números, valores anteriormente declarados, apenas apurando os valores do adicional do Imposto de Renda, que por algum fato não foram incluídos nas referidas obrigações acessórias. A empresa, quando da entrega de sua DIPJ original, e tempestivamente, informou ao fisco suas vendas, portanto, informou a base de cálculo que daria origem a este adicional. Por este motivo, entende não ser devida a multa de ofício prevista no art. 957, I do RIR 99, e sim a multa de mora.

Sua indignação não pode prosperar.

A autoridade fiscal, pela análise da contabilidade da empresa em comparação com o que fora, antes do início da fiscalização, declarado ao Fisco, constatou omissão de receitas. Ou seja, foi formalizada situação de não pagamento de tributos aos cofres da União, o que levou ao lançamento de ofício (cf. artigo 149 do CTN), o que ontologicamente impõe a cobrança da respectiva multa de ofício no patamar de 75%, com fulcro no artigo 44, inciso I da Lei n. 9.430/96 (o que será tratado com mais vagar no tópico a seguir).

Não existe *in casu* pagamento a destempo, por isso descabida a pretensão de aplicação da multa moratória, no lugar da multa de ofício, no caso concreto.

2.2. Multa qualificada

Conforme tratado no tópico acima, uma vez que a fiscalização demonstra que houve omissão de receitas e a respectiva ausência de pleno adimplemento das obrigações tributárias perante a União Federal, conjuntamente com o lançamento dos tributos devidos (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS), será cobrada a penalidade legal (sanção) pela falta de pagamento dos tributos (ilícito).

A legislação tributária, todavia, determina que a multa deve ser qualificada, passando ao patamar de 150% da dívida tributária, nas hipóteses em que o contribuinte, arditosamente, tenta ludibriar o fisco.

É tranquila a jurisprudência deste Conselho sobre a necessidade de demonstração da conduta dolosa do contribuinte pela Fiscalização, quando da lavratura do auto de infração, para fins de subsunção aos tipos previstos pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64 (sonegação fiscal e fraude). Vale dizer, a ação ou omissão dolosa “tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da

ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”, ou ainda “tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”, deve ser cabalmente provada pelo Fisco no momento do lançamento tributário.

Não há dolo presumido. A fraude ou sonegação tem que ser comprovada.

No caso sob apreço, a motivação apresentada pela autoridade lançadora ao infligir a multa qualificada é a seguinte (fls 148 e 150):

“De modo que considerou-se existir omissão de receitas nos meses em que os valores escriturados nos livros contábeis revelavam-se maiores que os consignados na DIPJ.”

“A prestação de informações falsas às autoridades fazendárias, tanto na DIPJ como na DCTF, teve por objetivo acobertar o verdadeiro montante dos valores que interessavam a composição das bases de cálculo dos tributos e contribuições federais, os quais estavam registrados na própria escrituração contábil da pessoa jurídica. Tal procedimento, evidentemente, oportunizava recolher valores menores que os devidos, pois as informações declaradas eram compatibilizadas com os pagamentos realizados, o que criava, para as autoridades fazendárias, aparência de normalidade fiscal.

E como a falsidade ideológica perpetrada pelo fiscalizado constituiu meio adequado e condição efetivamente imprescindível a viabilizar a redução de tributos e contribuições federais, ficou caracterizado, em sua forma consumada, o crime contra a ordem tributária previsto na Lei 8.137/90, artigo 1º, inciso I.”

A seu turno, a DRJ entendeu por bem manter a cobrança da multa qualificada, utilizando-se dos argumentos transcritos abaixo:

“Tenho como acertada a exigência de multa agravada em função de evidente intuito de fraude/Se tomarmos os valores constantes da planilha de fls. 151, vamos ter, nos períodos autuados; cerca de 11 milhões de reais de receita registrada na escrituração contábil, mas mais de 2 milhões de reais não foram informados ao Fisco na DIPJ. Se tomarmos exemplificativamente o mês de agosto, para uma receita de 1,8 milhões de reais, não foram declarados 602 mil reais, ou seja, 1/3 do valor, nesse mês, não foi informado ao Fisco. Ora, tamanha diferença não pode ser atribuída a mero descontrole, mais ainda que a autuada não traz qualquer indicativo de qual seria o equívoco no procedimento que a levou a tamanha discrepância. Com isso, é acertada a conclusão do fisco de que a contribuinte agiu de forma a acobertar o verdadeiro montante dos valores que compunham a base de cálculo dos tributos, recolhendo valores a menor do que o devido, mas em conformidade com os valores que declarava, tudo isso como forma de aparentar normalidade no cumprimento das obrigações fiscais.

Disto, de pronto percebe-se que a qualificação da multa baseia-se tão somente no fato de ter ocorrido a omissão de receitas.

As operações realizadas pela empresa durante o exercício de 2002 foram contabilizadas, portanto registradas nos livros fiscais e contábeis, todos disponibilizados à fiscalização assim que requeridos. Da mesma forma, as DCTF e DIPJ do ano calendário de 2002, embora posteriormente retificadas, foram entregues. Nestes termos, não se pode aduzir que o contribuinte agiu de forma dolosa no sentido de mascarar suas operações e furta-se da devida tributação. O tema encontra-se pacificado nas Súmulas CARF n. 14 e 25:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Sem dúvidas, portanto, que deve ser reduzida para 75% a multa de ofício aplicada à Recorrente.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto por dar parcialmente provimento ao recurso voluntário, para: i) cancelamento dos valores da base do IRPJ e da CSLL, relativamente aos meses de março a junho, outubro e dezembro do ano calendário de 2002, conforme linha 2 da tabela de fls 379 (“valores a serem excluídos”) destacada do item 1 acima; ii) redução da multa de ofício para o patamar de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz