



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

**Processo n°** 11516.720795/2013-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-002.177 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2018  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** PETROFAB EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

**OMISSÃO DE RECEITAS - CONTABILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS.**

Tendo o Recorrente refeito o cálculo do custo dos produtos vendidos com base nos lançamentos da escrituração contábil para efeitos de apuração do Lucro Real e admitido que o efeito não seria nulo, apresentando novos cálculos suportados por resultado de diligência, há que se acatar o demonstrado.

**PASSIVO FICTÍCIO. OBRIGAÇÃO. EXIGIBILIDADE NÃO COMPROVADA.**

Cabível a autuação por passivo fictício, uma vez que o interessado não logrou apresentar documentação hábil que comprovasse a exigibilidade da obrigação registrada na contabilidade como adiantamento a clientes.

**MULTA QUALIFICADA.**

Não restando comprovada nos autos a conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, do contribuinte, é inaplicável a multa no percentual de 75%, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

**SÚM. CARF N. 14:**

"A simples apuração de omissão de receita e 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".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente), Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Leticia Domingues Costa Braga, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº **14-48.147**, da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP, que manteve em parte o os lançamentos, abrangendo o ano-calendário de 2009 para os tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

Os lançamentos perpetrados pelo Fisco e que aqui passam a ser apreciados referem-se a dois casos de "omissão de receitas", assim discriminados:

### 1) por prova direta:

- Omissão de Receitas por não Contabilização de Notas Fiscais de Venda (Multa qualificada em 1505)

### 2] por prova indireta - presunção legal:

- Omissão de Receitas por Presunção Legal (Passivo Fictício). Cabe ver cada um dos casos (Multa de 75%)

1) OMISSÃO DE RECEITA - NÃO CONTABILIZAÇÃO DE NFS. DE VENDA O auto de infração de fls. 647 está assim lavrado:

0001 OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS			
NOTAS FISCAIS DE VENDA NÃO CONTABILIZADAS			
Omissão de receitas decorrente de notas fiscais emitidas e não devidamente contabilizadas em títulos próprios, conforme relatório fiscal em anexo			
Fato Gerador		Valor Apurado (RS)	Multa (%)
31/01/2009		2.001.217,97	150,00
28/02/2009		1.745.330,98	150,00
31/03/2009		1.633.988,56	150,00
30/04/2009		765.494,37	150,00
31/05/2009		329.227,50	150,00
30/06/2009		1.225.468,41	150,00
31/07/2009		899.758,91	150,00
30/09/2009		135.011,80	150,00
30/11/2009		863.269,15	150,00
Enquadramento Legal			
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:			
art. 3º da Lei nº 9 249/95.			
Arts 247, 248, 249, Inciso I, 251, 277, 278, 279, 230 e 283 do RIR/99			

Segundo o "Relatório Fiscal" lavrado pela Autoridade Tributária (fls. 681/702), "no exame das notas fiscais de vendas emitidas pelo sujeito passivo no ano de 2009, confrontadas com os valores lançados na contabilidade como receitas operacionais nas contas 4004-VENDAS DE PRODUTOS, 4023-VENDAS DE PRODUTOS-FILIAL RJ e 4010-PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, foi constatado que diversas notas fiscais de vendas de produção não foram devidamente reconhecidas como receitas operacionais", e que, "apenas de forma

*parcial, o faturamento decorrente da atividade operacional do sujeito passivo foi submetido à tributação".*

No levantamento fiscal teriam sido omitidos valores da ordem de R\$ 9.648.768,15, referentes a 84 documentos fiscais emitidos no ano de 2009 que deixaram de ser oferecidos à tributação, que se encontram listados na planilha intitulada "Discriminativo das Notas Fiscais de Venda Não Contabilizadas" (fls. 569/570).

Apontou a Fiscalização em seu Relatório Fiscal ter realizado o **"agravamento da multa imposta"** (fls. 698/699), em razão de que *"as circunstâncias descritas revelam de forma inequívoca a intenção firme e consciente do contribuinte no sentido de suprimir tributo devido à fazenda pública federal, mediante sonegação, fraude e conluio praticados de forma dolosa e agravam o valor da multa imposta, conforme disposições contidas no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º da lei 9.430/96, combinado com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964"*.

A defesa, em síntese alega que ainda que concordasse com o valor de R\$ 9.648.768,15 apurado pelo Fisco, contesta suas conclusões de "Omissão de Receitas", sustentando que do montante levantado, R\$ 394.724,00 referem-se a notas fiscais canceladas e que não poderiam ser tratadas como receitas e que, do restante (R\$ 9.254.044,15), parte foi contabilizada a crédito da conta 9693 - Credores por Devolução (R\$ 3.157.364,89), parte contra outra conta de mesma denominação (Credores por Devolução - código 2022), no importe de R\$ 1.202.106,00 e o remanescente contra as contas 61 - Produtos Acabados (R\$ 4.423.740,58) e 63 - Matéria Prima (R\$ 470.832,68).

Afirma ainda a defesa que *"a contrapartida de todas as notas fiscais de venda foi a débito em conta de CLIENTES"* (ibidem - fls. 723).

A contabilização praticada implicou que as receitas de vendas não foram contabilizadas no resultado e esse ficou a menor em R\$9.648.768,15 .

Mas também implicou que as contas acima creditadas e que são devedoras, em decorrência dos créditos nela recebidos, foram então diminuídas e, diminuídas foram a menor para o resultado e em igual valor ao das receitas de venda.

O resultado final de 2.009, só demonstrou menor receita de vendas e menor custo de produtos vendidos, menores devoluções de vendas, em iguais valores.

O efeito final no resultado de 2.009 foi "zero"!

Pelo fato das receitas de vendas não serem creditadas no resultado, a Fiscalização autuou como omissão de receitas, dentro do regime de lucro real. A Fiscalização e depois a Decisão de Primeira Instância ignoraram a contabilização praticada constante no Livro Diário nº29, e não quiseram entender o efeito contábil "nulo " no "resultado contábil e fiscal " para fins de IRPJ e CSLL.

Já para fins de apuração de PIS e COFINS em decorrência de créditos contábeis nessas contas devedoras, a empresa deixou de tomar créditos fiscais sobre as reduções. Não foi apurada de quanto é a diferença entre débitos e créditos fiscais.

## **2] por prova indireta - presunção legal:**

- Omissão de Receitas por Presunção Legal (Passivo Fictício). Cabe ver cada um dos casos (Multa de 75%)

A segunda infração objeto dos lançamentos perpetrados pela Fiscalização divide-se em dois itens, ambos com sustentáculo na "presunção legal" inserta no artigo 281, III, do RIR/1999<sup>3</sup>, como se vê na reprodução do auto de infração de fls. 647/648:

Omissão de Receita Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40): (...)

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

0002 OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL		
PASSIVO FICTÍCIO		
Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação não comprovada, conforme relatório fiscal em anexo		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa [%]
31/12/2009	5.240.482,29	75,00
31/12/2009	5.394.767,03	75,00
Enquadramento legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:		
art. 3º da Lei nº 9 249/95		
\rts. 247, 243, 249, Inciso I, 251, 277, 278, 279, 280, 281, inciso III, e 288 do RIR/99		

Em relação ao primeiro valor - R\$ 5.240.482,29 -, a conta atingida foi a CONTA 6026 - FATURAMENTO ANTECIPADO, enquanto que o segundo diz respeito à rubrica do Passivo - CONTA 8870 - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES, no valor total de R\$ 5.394.767,03.

#### 2.1) FATURAMENTO ANTECIPADO

Em relação à primeira conta (FATURAMENTO ANTECIPADO), descreveu o Fisco que o sujeito passivo apresentou demonstrativos com a composição dos saldos inicial e final desta conta dos anos de 2007 e 2008, acompanhados de documentos.

Asseverou que "todas as vendas efetuadas com a emissão de notas fiscais com CFOP 6922 foram concluídas com a posterior emissão das notas fiscal com CFOP 6116, ainda nos anos de 2008 e 2009. Diante disto, é inexorável a conclusão que as vendas efetuadas foram concretizadas e os produtos devidamente entregues", e que "em suma, todos os lançamentos constantes do demonstrativos lastreados pelas notas fiscais não deveriam ter sido lançadas a crédito ou mantidas na conta do passivo Faturamento Antecipado, tendo em vista que os bens foram entregues ou posto à disposição dos clientes, conforme inclusive atestam os recebimentos assinados pelos clientes no rodapé de diversas notas fiscais acostadas (fls. 197/232 e 535/568)".

De seu canto, a defesa rebate as acusações e pondera, resumidamente, que teria havido decadência do valor de R\$ 3.704.494,72, e que a diferença de R\$ 1.535.987,57 (R\$ 5.240.482,29 - R\$ 3.704.494,72) "deve ser lançada novamente corretamente" (impugnação - fls. 734).

A DEFESA alega ainda que todos os Autos de Infração (IRPJ,CSLL, COFINS e PIS) sobre Vt .< de R\$ 5.240.472,29 estão errados quanto à descrição dos fatos (FATOS SÃO OUTROS) .quanto à data do fato gerador (OC^ . 1L VAM EM DIVERSAS DATAS) e quanto ao enquadramento legal ( É TRIBUTAÇÃO DE RECEITAS NAS ÉPOCAS PRÓPRIAS EM VEZ DE PASSIVO FICTÍCIO) e quanto à base de cálculo (QUE CONSIDERA VALORES DECAÍDOS DESDE 2007).

E conclui::

O lançamento efetuada por essa FISCALIZAÇÃO sobre o saldo contábil autuado em 31/12/2009 NÃO É PASSIVO , logo é IMPOSSÍVEL PARA O CONTRIBUINTE comprovar que estivesse em ABERTO um PASSIVO!

## **2.1) CONTA 8870 - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES**

Da mesma forma que no tópico anterior, afirma o Fisco que o sujeito passivo apresentou demonstrativos com a composição dos saldos inicial e final desta conta dos anos de 2005 a 2009, acompanhados de documentos que, entretanto, são referentes a notas fiscais emitidas sob os códigos "CFOP 5101 e 6101 (Venda de produto/", e que, tais notas fiscais " não deveriam ser lançadas em contas do passivo Adiantamento de Clientes tendo em vista que os bens foram entregues ou postos à disposição dos clientes, conforme atestam os recebimentos assinados pelos clientes no rodapé de diversas notas fiscais", que, "as vendas decorrentes das notas fiscais emitidas com CFOP 6922 (simples faturamento) em 2008 foram absolutamente concretizadas ao longo do próprio ano de 2008 com a emissão da respectiva nota fiscal com código CFOP 6116 (Simples remessa) conforme demonstrado pelo próprio sujeito passivo na "Relação das notas fiscais CFOP 6922-6116" (fls. 534/568)", e que, "em suma, nenhum dos lançamentos efetuados em 2008 que compõe o saldo final desta conta em 31/12/2008 são pertinentes e os documentos apresentados não serão considerados hábeis e idôneos para sua comprovação".

Em sua linha, a defesa alega repisa os argumentos de "decadência" parcial, aduzindo que "de 31/12/2007 para trás, que na verdade é saldo de 2006, está tudo DECAÍDO (...) que não cabe ao caso autuação por PASSIVO FICTÍCIO (...) tratam-se de vendas mal contabilizadas e que não foram nas épocas próprias para os RESULTADOS" (impugnação - fls. 740).

Concorda, de forma literal (fls. 740) ter havido erro contábil, mas ressalva que, "no entanto (...) não é pelo fato de notas fiscais de venda estarem contabilizadas no PASSIVO que possam ser tratadas nessa autuação como PASSIVO FICTÍCIO".

Para concluir:

A DEFESA alega que está errado o lançamento efetuado por essa FISCALIZAÇÃO já que o saldo autuado em 31/12/2009 NÃO É PASSIVO , logo é IMPOSSÍVEL PARA O CONTRIBUINTE comprovar que estivesse em ABERTO um PASSIVO! Deveria ser tudo lançado novamente e corretamente!

A DRJ cancelou parte da autuação, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2009 Diligência/Perícia.Prescindibilidade.

A conversão do julgamento em diligência ou perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa. Não se justifica a sua realização quando presentes nos autos elementos suficientes a formar a convicção do julgador.

Nulidade. Improcedência.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Decadência. Lançamento por Homologação. Restando incomprovado o passivo em 31/12/2009, data do levantamento do Balanço Patrimonial do ano-calendário/2009, irrelevante que a obrigação tenha sido contraída em 2005, 2006, 2007 ou 2008, em nada sendo afetada a presunção legal de omissão de receita aplicável ao caso. Ocorrido o fato gerador das exações em 31/12/2009 e os lançamentos sido cientificados em 10/06/2013, inexistente a decadência suscitada pela impugnante.

Multa de Lançamento de Ofício. Qualificação A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2009 Omissão de Receitas. Receitas Não Contabilizadas.

Presume-se omissão de receitas quando a contribuinte não consegue justificar nem comprovar, com sua escrituração e documentos hábeis, o motivo de valores contabilizados a débito da conta de Duplicatas a Receber terem sido feitos em contrapartida a contas do ativo circulante, reduzindo-as, ou do passivo, aumentado-as, e não contra receitas, como seria o procedimento contábil padrão.

Comprovada a presença, no rol das notas fiscais listadas pelo Fisco e que deram origem aos lançamentos, que algumas delas foram canceladas, impõe-se excluir da base imponible a somatória das mesmas.

Omissão de Receitas. Passivo Fictício.

A omissão de receita caracteriza-se pela manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não reste comprovada. Enquanto o valor não comprovado ou já quitado estiver registrado no passivo indevidamente, está caracterizada, por presunção legal, a omissão de receitas.

Realizado o lançamento com a observância de todas as normas legais, cabe ao contribuinte fazer prova da efetividade dos valores contabilizados em seu passivo, devendo suas alegações ser acompanhadas de documentos hábeis e idôneos a demonstrar a verdade dos fatos, do contrário aplica-se a presunção legal da ocorrência de omissão de receitas que, por sua natureza "juris tantum", deve ser infirmada pela parte contrária com provas robustas, o que não se viu nos autos presentes.

Livros e Documentos Contábeis. Guarda e Exibição.

Os livros e documentos que suportem lançamentos contábeis que projetem efeitos futuros devem ser mantidos em boa guarda e conservação pelos contribuintes até o findar do período em que a Fazenda Pública possa atuar, consoante comando legal consolidado no artigo 264, do RIR/1999.

Arbitramento. Não Cabimento.

Não tendo sido descaracterizada nem desclassificada a escrituração da autuada, correto o procedimento fiscal de adotar, para fins dos lançamentos realizados, o regime de tributação assumido pela contribuinte, no caso, o Lucro Real, conforme mandamento do artigo 24, da Lei nº 9.249, de 1995, pelo que descabido o arbitramento pretendido pela impugnante.

Tributação Reflexa. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

Tendo a autuada optado pelo regime do Lucro Real, correto o procedimento do Fisco em realizar os lançamentos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, a teor das Leis n 10.637/2002 e 10.833/2003.

No caso a DRJ excluiu da tributação as notas fiscais que foram canceladas efetivamente.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos aduzidos anteriormente na respectiva impugnação e aduzindo em complemento em relação à primeira infração:

A contabilização dos créditos contábeis referentes essas Notas Fiscais de Venda não foi no DRE- Demonstrativo de Resultado, e sim foi em contas de Passivo e em contas de ativo. Essa foi a FORMA CONTÁBIL adotada para essas Notas Fiscais e também para outros documentos também contabilizados nessas mesmas contas e adiante citados.

Ora, não é preciso maior aprofundamento para se detectar que, reversamente ao pensar da impugnante, o não trânsito dos valores expressos nas notas fiscais listadas pelo Fisco (exceto as canceladas, acima demonstradas) pelas contas de receitas da empresa, levou a um absurdo descompasso contábil, com óbvios reflexos tributários, primeiramente em relação ao PIS e COFINS, cuja base de cálculo é a receita mensal auferida, depois, para o IRPJ e a CSLL, tributos baseados sobre o lucro e que foi violentamente afetado pela não inserção das receitas em sua apuração.

Quanto ao desejo da impugnante de que os "custos" relativos às citadas receitas sejam acolhidos, nenhuma razão lhe cabe, posto que não pode o sujeito passivo beneficiar-se de seus próprios erros, ou seja, se não fez a contabilização de tais dispêndios na época oportuna (o que não restou comprovado), não poderia pretender que o Fisco o fizesse de ofício.

Mais a mais, a "planilha" demonstrativa apresentada pela impugnante com a qual pretendeu contrapor-se ao trabalho fiscal, mostra, surpreendentemente, um "anular" de valores, oportunidade em que o mesmo total das notas fiscais de vendas emitidas, R\$ 9.254.044,15 (já com a exclusão das nfs. canceladas no importe de R\$ 394.724,00) é literalmente fulminado pelos lançamentos que a impugnante diz ter realizado, como se vê na reprodução abaixo, extraída de sua peça contestatória - fls. 724:

(...)

Ou seja, nenhum centavo circulou por receita, fato que, independentemente das normas e padrões contábeis ignorados e até vilipendiados, acabou por impedir qualquer tributação federal.

Mais ainda, mesmo que aceitas, hipoteticamente, as alegações da defesa de que TODOS OS VALORES ("coincidentemente" iguais, até os centavos) das receitas seriam absorvidos pelos custos, ainda assim, repita-se, o PIS e a COFINS não poderiam ter seus recolhimentos afetados, posto que para tais contribuições a base de cálculo é a receita e não o lucro.

Em suma, não é crível, sequer sob o ângulo de uma economia de mercado, que valores de receitas e custos/despesas sejam exatamente iguais e se anulem, ou seja, não haja lucro, mormente em um regime capitalista.

O Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo resultou na presente diligência, nos termos da Resolução nº 1401-000.423 (fls. 1071/1082) expedida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

De acordo com a resolução, a presente diligência limita-se à infração denominada "*Omissão de receitas - Notas fiscais de venda não contabilizadas*", e seus efeitos no IRPJ e CSLL.

*Aduz que "... duas informações importantes precisam ser melhor esclarecidas. Primeiro se todos os custos referentes a essas notas fiscais base para a omissão de receitas de fato não foram contabilizadas e, por último, se a diferença correspondente a Receita e custos de cada uma dessas operações não foram levadas à resultado e tributadas conforme assevera em seu recurso, só que contabilizadas tais diferenças de forma atípica."* E que "*... existem fortes indícios de que a recorrente cometera erros de contabilização de seus custos*".

Neste sentido, foi determinada a realização de diligência para que a fiscalização autuante adote as seguintes providências:

(i) Aprofundar melhor a investigação do conjunto probatório e outros documentos contábeis que possam ainda ser necessários para complementar a prova trazida e esclarecer as dúvidas acima apontadas;

(ii) Se for o caso, refazer o cálculo do lucro real, ajustando sua base de cálculo com os custos reais apurados que não foram considerados no lançamento do IRPJ e da CSLL;

(iii) Apresentar outras informações ou mesmo intimar o contribuinte a apresentar novas informações e esclarecimentos que entender pertinentes à solução da lide.

(iv) A autoridade fiscal deverá elaborar relatório conclusivo das verificações efetuadas nos itens anteriores.

(v) Ao final entregar cópia do relatório aos interessados e conceder prazo de 30 (trinta) dias para que ela se pronuncie sobre as suas conclusões, após o que, o processo deverá retornar a este CARF para prosseguimento do julgamento.

Diante disto, a fiscalização lavrou o Termo de Intimação Fiscal, em 06/03/2017, intimando o sujeito passivo a apresentar documentos e esclarecimentos com a finalidade de atender ao contido na referida Resolução. Em resposta, o sujeito passivo apresentou, em 24/03/2017, os documentos e esclarecimentos solicitados, com exceção do Livro Controle de Produção e Estoque – modelo 3, alegou não tê-lo escriturado. Declarou ainda que não mais possui o controle de estoque de 2009.

Era o essencial a ser relatado.

Passo a decidir.

## Voto

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Da acusação fiscal n. 01 - “Omissão de receitas - Notas fiscais de venda não contabilizadas”.

Defende o Recorrente que embora não tenha contabilizado de forma correta as 77 notas fiscais de venda, no valor total de R\$ 9.254.044,15, também não o fez corretamente para diversas notas fiscais de aquisição de matéria-prima, acarretando efeito nulo no cálculo dos tributos objeto do presente procedimento fiscal (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS).

Contudo, em resposta à intimação fiscal de 06/03/2017, o Recorrente refez o cálculo do custo dos produtos vendidos com base nos lançamentos da escrituração contábil para efeitos de apuração do Lucro Real e admitiu que o efeito não seria nulo, como sustentado em seu recurso, apresentando novos cálculos:

Valor do CPV da escrita contábil: R\$ 13.960.301,24

Valor do recálculo do CPV: R\$ 22.671.430,24

Diferença: R\$ 8.711.129,00

Assim, segundo ele, para efeitos de cálculo do lucro, a diferença de CPV deveria ser confrontada com o montante das 77 notas fiscais de venda apuradas no procedimento fiscal, no valor de R\$ 9.254.044,14. Assim, haveria uma diferença no valor de R\$ 542.915,14 a ser adicionada ao cálculo do Lucro Real para efeitos de tributação.

Conforme anotado do Relatório da Diligência Fiscal, mais precisamente no que se refere a análise dos documentos e da memória de cálculo trazidas durante a diligência:

Para atender aos itens 3 e 4 do termo de intimação fiscal, referentes à memória de cálculo do custo dos produtos vendidos e do custo relativo às 77 notas fiscais objeto da autuação, o sujeito passivo apresenta a seguinte demonstração:

A) Estoques em 31.12.2008: R\$ 5.286.122,89

B) Conta 191-Custos de Produção – Transferência/Estoque Produtos Acabados: R\$ 20.910.058,71

C) Conta 9693-Credores Devolução: R\$ 3.157.364,89

D) Conta 63-Matéria Prima: R\$ 470.832,68

E) Custo de produção total ajustado: (B)+(C)+(D)= R\$ 24.538.256,28

F) Estoques em 31.12.2009: R\$ 7.152.948,93

G) Custo dos Produtos Vendidos efetivo: (A)+(E)-(F) = R\$ 22.671.430,24

H) Custo dos Produtos Vendidos contabilizado: R\$ 13.960.301,24

I) Diferença: (G)-(H)= R\$ 8.711.129,00

Segundo o sujeito passivo, o valor da diferença de CPV deveria ser confrontado com o valor auçado das 77 notas fiscais de venda no montante de R\$ 9.254.044,14, resultando em um lucro não oferecido à tributação de R\$ 542.915,14.

Entretanto, observa-se que os cálculos apresentados pelo sujeito passivo apresentam inconsistências. Senão vejamos: o lançamento dos custos de produção no valor de R\$ 20.910.058,71 teve como contrapartida dois lançamentos a débito: um de R\$ 20.456.919,63 na conta 61-Produtos Acabados e outro de R\$ 453.139,08 na conta 9693-Credores Devolução. Por sua vez, a conta 9693-Credores Devolução possui também lançamentos a débito no valor total de R\$ 2.902.744,03 referentes a compras de fornecedores, totalizando R\$ 3.355.883,11. Este valor foi zerado com créditos de R\$ 3.157.364,89 relativos a notas fiscais de venda (objeto da autuação) e de R\$ 198.518,22 relativo a outros lançamentos.

Portanto, constata-se que no cálculo do custo dos produtos vendidos efetivo (item G), o valor de R\$ 453.139,08 foi computado duas vezes, uma no valor integral do custo de produção do item B e outra no valor que compõe o item C, Credores Devolução. Ademais, o objeto da presente diligência restringe-se às 77 notas fiscais contabilizadas de forma “inusual” e o seu impacto no cálculo dos custos.

De fato, observa-se que os valores das notas fiscais de vendas, objeto da presente diligência, não lançadas em contas diferenciais, ou seja, de resultados, foram lançadas em contas integrais, tendo como contrapartida as seguintes contas:

a) Credores Devolução, conta 2.1.01.007.9693, no valor total de R\$ 3.157.364,89;

b) Produtos Acabados, conta 1.1.02.006.61, no valor total de R\$ 4.423.740,58;

c) Matéria Prima, conta 1.1.02.006.63, no valor total de R\$ 470.832,68;

d) Credores Devoluções, conta 2.1.01.001.2022, no valor total de R\$ 1.202.106,00

Os valores lançados nas contas a, b e c, referem-se à compra de matérias primas e produtos intermediários, tendo como reflexo a apuração final do resultado, inclusive com os lançamentos dos créditos de ICMS e IPI; e, portanto, serão excluídas do lançamento no Auto de Infração, pois embora lançados indevidamente, não alteraram o resultado final do exercício, quanto ao IRPJ e CSLL.

A conta 2.1.01.001.2022-Credores Devoluções, letra “d”, com lançamentos incorretos sobre as vendas efetuadas, não transitaram pelas contas de resultados, simplesmente circularam entre o Ativo e o Passivo, inclusive com os lançamentos dos recebimentos (vide razão em anexo), portanto não interferiu no cálculo dos custos, razão pela qual mantêm-se os valores lançados.

Com relação ao PIS e COFINS, não assiste razão ao sujeito passivo em sua impugnação.

Ao contrário do alegado, que a empresa não se creditou das compras de matéria prima e produtos intermediários que foram reduzidos pelas notas fiscais de vendas objeto da autuação, o que se verifica, de fato, é que as referidas compras de matérias primas e produtos intermediários lançadas nas contas 9693-Credores

Devolução e 63-Matéria Prima integraram a base de cálculo dos créditos de PIS/PASEP e COFINS e foram descontadas no período, conforme lançamentos nas contas 2.1.01.004.2029–Cofins a Recolher e 2.1.01.004.2028-PIS a Recolher. O histórico que identifica os lançamentos remete a “APROP.CRED.PIS S/MAT.PRIMA N/MES” e “APROP.CRED.COFINS S/MAT.PRIMA N/MES”, respectivamente. Embora os lançamentos não estejam destacados nas contas mencionadas, o montante lançado mensalmente revela que as compras de matérias primas e produtos intermediários compuseram a base de cálculo dos créditos.

O sujeito passivo foi intimado a apresentar a memória de cálculo dos créditos de PIS e COFINS sobre bens e serviços utilizados como insumos e declarados em DACON no ano de 2009. Em resposta, apresentou planilha indicando as contas que compuseram a base de cálculo dos créditos. Sem adentrar na análise da natureza dos lançamentos nas referidas contas, constata-se que o valor global da base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS alcança o montante de R\$ 22.884.119,11.

Por outro lado, utilizando-se de diversos subterfúgios de lançamentos contábeis “inusuais”, as 77 notas fiscais de venda objeto da autuação não compuseram a base de cálculo do PIS e COFINS. Neste sentido, os valores da autuação de PIS e COFINS permanecem mantidos em sua integralidade.

Diante dos fatos relatados, como resultado da diligência chegou-se a conclusão da necessidade do acolhimento parcial das razões apresentadas pelo sujeito passivo e pela conseqüente retificação da base de cálculo do IRPJ e CSLL de R\$ 9.648.768,15 para R\$ 1.202.016,00, relativa à infração denominada “*Omissão de receitas - Notas fiscais de venda não contabilizadas*”.

Ante tal constatação, voto pela procedência parcial do recurso em relação a este item para a retificação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos moldes acima dispostos conforme resultado apurado após a diligência.

#### Da acusação fiscal n. 02 - Omissão De Receita – Passivo Fictício.

Nos termos da acusação fiscal, ficou caracterizado que o sujeito passivo não comprovou a exigibilidade dos saldos de R\$ 5.240.482,29 e R\$ 5.394.767,03, existentes no Passivo da contabilidade em 31/12/2009, escriturados nas contas 2.1.01.011.6026 – Faturamento Antecipado e 2.2.04.8870 – Adiantamento de Clientes, tipificando tal conduta na prática da infração de OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL prevista no art. 281, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (PASSIVO FICTÍCIO).

Em sua defesa a Recorrente permanece reproduzindo os mesmos argumentos utilizados desde a fase de fiscalização, já exaustivamente rechaçados pelo trabalho fiscal, npos seguintes termos:

Instada a se manifestar a respeito através o Termo de Intimação Fiscal nº 001, ciência em 06/02/2013 (fls. 5) e reintimada em 12/04/2013 (Termo de fls. 180), a autuada, ainda no curso do procedimento de auditoria, afirmou:

E juntou documentos, especialmente notas fiscais, com os quais buscou justificar a situação estampada.

Na impugnação, além de repetir o alegado quando do andamento da ação fiscal, aduziu que grande parte dos valores considerados pela Fiscalização estaria atingida pela “decadência”.

Pois bem, a respeito da alegação de decadência, razão não cabe à defesa, como se verá à frente.

Antes, porém, cabe analisar a documentação probatória apresentada pela impugnante.

Como dito, a principal fonte de prova trazida pela contribuinte foram as notas fiscais emitidas ao longo de cinco anos antecedentes aos fatos aqui retratados (2009), com as quais tentou infirmar o trabalho fiscal.

Todavia, como bem alertado pela Fiscalização, tais notas fiscais demonstram claramente que os pedidos encomendados junto à autuada e que teriam sido objeto de “antecipações” de numerários por seus clientes, para futuro recebimento da mercadoria, gerando o Passivo questionado e expresso nas contas de “Faturamento Antecipado” e “Adiantamentos de Clientes” já teriam sido entregues no curso do mesmo interregno temporal, ou seja, as eventuais obrigações de dar (artigo 233 do Código Civil) ou de fazer (artigo 247, *ibidem*) restariam devidamente adimplidas e cumpridas.

[...]

Note-se, são todas notas fiscais extraídas com os Códigos Fiscais de Operações (CFOP) 6.101 ou 6.922, denotando a efetiva tradição do bem contratado, de modo que indiscutivelmente a obrigação da contratada (autuada) já não mais existiria.

Nesta trilha, imperiosa a conclusão de que, inexistindo a obrigação, mas sendo mantidos saldos nas contas de Passivo, correta a adoção, pelo Fisco, da presunção legal do artigo 281, III, do RIR/1999, cabendo ao acusado a destruição dos argumentos fiscais, via provas incontestes, o que não logrou fazer nos autos presentes.

Ademais, não se perca de vista, a própria autuada expressamente declara ter havido erro contábil na escrituração das referidas contas (fls. 740), o que, em última análise, acaba por fragilizar ainda mais sua tese de defesa e a eventual prova pretendida, sempre lembrando que, como se está diante de uma acusação de “omissão de receitas”, quando o ônus da prova é revertido ao contribuinte, a satisfação de tal incumbência passa por um conjunto probatório robusto e não meras alegações e documentos esparsos.

Considerando que na falta de novos argumentos ou comprovações até esta fase, não conseguiu a autuada se safar da obrigação de demonstrar a impropriedade do trabalho fiscal e a im procedência dos lançamentos tratados neste tópico, fundados na presunção legal de “Passivo Fictício”, contas de “Faturamento Antecipado” e “Adiantamentos de Clientes, no valor total de R\$ 10.635.249,32.

Assim, resta mantida a autuação quanto a acusação de passivo fictício.

#### DA MULTA QUALIFICADA.

A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, somente é aplicável nos casos em que fique caracterizado de forma inequívoca o evidente intuito de fraude, conforme definido pelos arts. 71, 72 e 73, da lei nº 4.502, de 1964.

Não se admite a qualificação da multa com base em meras presunções ou ilações da autoridade lançadora, sem fundamento legal e sem a devida individualização da conduta.

Não basta, para fins de qualificação da multa, apoiar-se apenas em argumentos quanto a razoabilidade da conduta do contribuinte, ao apontar simplesmente que com relação à infração descrita no item 4 – Omissão de receitas – Notas fiscais de venda não contabilizadas, as circunstâncias descritas revelam de forma inequívoca a intenção firme e consciente do contribuinte no sentido de suprimir tributo devido à fazenda pública federal, mediante sonegação, fraude e conluio praticados de forma dolosa e agravam o valor da multa imposta, sem mencionar precisamente quais as circunstâncias e o efetivo ato fraudulento ou doloso praticado.

Até porque, embora em momento tardio (durante o procedimento de diligência) o contribuinte trouxe para os autos as notas fiscais ditas a princípio como ocultadas, documentos estes que permitiram inclusive reconhecer a redução da base de cálculo da CSLL e IRPJ.

Conforme reiterada jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a qualificação da multa pressupõe a prova inequívoca sobre a intenção do agente em fraudar o fisco. Meras ilações de ordem subjetiva são incapazes de suportar lançamento de multa agravada, ainda mais quando a sua manutenção implica necessariamente em juízo persecutório penal ao fim do processo administrativo e desprezo ao disposto no artigo 112, II do CTN:

*"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*(...)*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;"*

Nesse sentido, 2a. Turma da 2a. Câmara da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF deste E. Sodalício:

*COMPROVADA – MULTA QUALIFICADA.*

*Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada prevista, à época do lançamento em apreço, no artigo 44, inciso II, da Lei n. 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. **Q EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO SE PRESUME E DEVE SER DEMONSTRADO PELA FISCALIZAÇÃO. NO CASO, O DOLO QUE AUTORIZARIA A QUALIFICAÇÃO DA MULTA NÃO RESTOU COMPROVADO, CONFORME BEM EVIDENCIADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO.** A omissão de rendimentos por dois exercícios consecutivos ou a ausência de apresentação de declarações de ajuste anual, isoladamente, sem nenhum outro elemento adicional, não caracterizam o dolo. Ademais, diante das*

*circunstâncias duvidosas, tem aplicação ao feito a regra do artigo 112, incisos II e IV, do CTN. (Acórdão n° 9202-00.971. Processo n. 14041.000301/2004-01. Recurso n° 149.607 Especial do Procurador. Sessão de 17 de agosto de 2010). No mesmo sentido: CSRF - 2a. Turma da 2a. Câmara, Acórdãos n.s 9202-00.969, 9202-00.910 e 9202-00.909.*

No mesmo sentido, 1ª Turma da CSRF:

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA . INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada. Acórdão n.º 9101-001.403 - Processo n.º 11020.004863/200719. Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. 1ª Turma. Sessão de 17 de julho de 2012.*

Não bastasse a reiterada jurisprudência da CSRF do CARF, é de se observar a Súmula CARF n. 14, assim redigida:

*"A simples apuração de omissão de receita e 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".*

Ante o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a base de cálculo do IRPJ e CSLL relativas ao item I - Omissão de Receitas nos limites apontados no resultado da Diligência Fiscal, e afastar a multa qualificada.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.