



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13558.000979/2006-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-003.982 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2019
Recorrente LÍBANO ESTIVAS E CEREAIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

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.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO.

É incabível a alegação de cerceamento ao direito de defesa, quando as infrações apuradas estiverem identificadas e os elementos dos autos demonstrarem a que se refere a autuação, dando-lhe suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa conhecê-los e apresentar sua defesa sem empecilho de qualquer espécie.

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.

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. COMPRAS. PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS.

Nos termos do artigo 281, II, do RIR/1999, cuja base legal é o artigo 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, caracteriza-se como omissão de receita a falta de escrituração de pagamentos efetuados, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, o que não logrou fazer nos presentes autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MULTA DE OFÍCIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o

tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em presunções para realizar o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) afastar as preliminares de nulidade aventadas; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos de omissão de receitas; ii) por maioria de votos, reduzir a multa de ofício para 75%, vencidos nesta parte o Relator e os Conselheiros Marco Rogério Borges e Murillo Lo Visco, que mantinham a qualificação. Designado para redigir o voto vencedor em relação a este item, o Conselheiro Evandro Correa Dias.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 1ª Turma da DRJ/SDR em sessão de 02 de março de 2007 (fls. 769/784)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve os lançamentos perpetrados pelo Fisco, conforme abaixo reproduzido em relação ao IRPJ (fls. 652), sendo os demais, reflexos (fls. 651/678):

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

001 - OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - A PARTIR DO AC 93			
Omissão de receitas da atividade sem emissão da(s) Nota(s) Fiscal(is), conforme relatório em anexo.			
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto		Multa(%)
31/03/2002	R\$	195.623,51	150,00
31/03/2002	R\$	164.650,00	150,00
31/03/2002	R\$	130.080,63	150,00
30/06/2002	R\$	140.642,71	150,00
30/06/2002	R\$	163.985,01	150,00
30/06/2002	R\$	138.867,38	150,00
30/09/2002	R\$	183.522,00	150,00
30/09/2002	R\$	171.013,85	150,00
30/09/2002	R\$	158.425,90	150,00
31/12/2002	R\$	265.027,65	150,00
31/12/2002	R\$	208.234,79	150,00
31/12/2002	R\$	300.636,65	150,00
ENQUADRAMENTO LEGAL			
Art. 528 do RIR/99.			

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Conforme Relatório Fiscal - RF (fls. 617/620) e Anexos (fls. 621/650), o procedimento de auditoria e infrações restaram assim definidas:

"Verificamos através da Análise dos Livros Razão, Livro de Entrada, Notas Fiscais de Compra, e Notas Fiscais de Venda do contribuinte, e também, das Notas Fiscais entregues pela empresa Bunge Alimentos S/A, obtidas por meio de circularização, que o contribuinte escriturou nas contas de Mercadoria para Revenda Tributadas e Não Tributadas o valor de R\$ 416.215,20, e nas contas de Vendas a Vista Tributada e Não Tributadas o valor de R\$ 446.732,55, porém, omitiu a compra de mercadorias no valor de R\$ 2.220.710,08, conforme Notas Fiscais de Compra, cujas cópias autenticadas fazem parte do presente processo, conforme Anexos I e II, informadas abaixo em valores acumulados mês a mês:

Período	Receita Bruta Informada	Notas Fiscais Omitidas	Receita Bruta Apurada
01/2002	28.387,40	195.623,51	224.010,91
02/2002	23.009,70	164.650,00	187.659,70
03/2002	26.998,50	130.080,63	157.079,13
04/2002	24.318,10	140.642,71	164.960,81
05/2002	29.054,00	163.985,01	193.039,01
06/2002	27.886,60	138.867,38	166.753,98
07/2002	48.392,60	183.522,00	231.914,60
08/2002	35.155,10	171.013,85	206.168,95
09/2002	44.873,05	158.425,90	203.298,95
10/2002	54.429,50	265.027,65	319.457,15
11/2002	58.766,00	208.234,79	267.000,79
12/2002	45.462,00	300.636,65	346.098,65
TOTAL	446.732,55	2.220.710,08	2.667.442,63

Vale ressaltar que, todas as Notas Fiscais de Compra informadas nos Anexos I e II foram pagas no ano-calendário de 2002.

Constatada a ocorrência de compras não contabilizadas. O contribuinte intimado, não comprovou a origem dos recursos para os pagamentos das referidas compras. Procedemos então a autuação na forma de omissão de receita.

Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente.

Diante das infrações constatadas, foram elaborados os seguintes Demonstrativos em anexo:

1 - Composição da Base de Cálculo, com vistas a apurar a correta base de cálculo do tributo. O demonstrativo se baseou no Livro de Entradas e nas notas fiscais;

2 - Apuração de Débito, com o objetivo de calcular o tributo devido e informar os débitos contidos na DIPJ e/ou declarados em DCTF;

3 - Pagamento, para informar o valor dos pagamentos efetuados; e

4 - Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada, com o fim de apurar as diferenças encontradas".

A seguir, descreve os fundamentos que levaram à qualificação da multa (RF - fls. 620):

III – Qualificação da Multa

Considerando os atos praticados pelo sujeito passivo:

- Omissão de compra de mercadorias, comprovada mediante os originais das Notas Fiscais de Compra, em todos os meses do ano-calendário em questão, deixando de escriturar em seus livros fiscais e contábeis as notas fiscais constantes dos Anexos I e II, bem como deixando de informar a receita bruta de venda dessas mercadorias em DIPJ e DCTF.

Tendo restado caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme definido nos arts. 71 e 72 da Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964, a multa aplicável a esta infração é a prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430/96, de acordo com o art. 9, da Lei 9.715/98.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com os lançamentos, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 757/763), na qual, conforme resumido pela decisão recorrida (fls. 772/774), aduziu:

“a) “o Sr. Auditor Fiscal no 'Termo de Verificação Fiscal' aponta notas fiscais de compras do seu principal fornecedor, que por desorganização, falta de gerenciamento, empresa pequena que, de certa forma, cresceu sem estrutura, ultrapassando seus próprios limites administrativos, pagando seu imposto de renda pelo lucro presumido, o que no seu entender a livraria de certa burocracia, reservada às grandes empresas, não foram devidamente escrituradas”;

b) “colocou à disposição do Sr. Fiscal todos os livros e documentos solicitados, como já relatado, por desorganização e para surpresa também da autuada algumas notas de compras não foram contabilizadas”;

c) “pela descrição dos fatos, o autuante concluiu sem mencionar qual a legislação que lhe oferece suporte que “Constatada a ocorrência de compras não contabilizadas. O contribuinte intimado, não comprovou a origem dos recursos para os pagamentos da referidas compras. Procedemos então a autuação na forma de omissão de receitas ”;

d) “o autuante laborou uma presunção sem ao menos citar a legislação que o autorizasse. Registre-se que consultamos todo o Regulamento do Imposto de Renda, no Capítulo destinado ao Lucro Presumido, e não encontramos autorização para que o Auditor presumisse omissão de receitas com base em notas fiscais de compras não escrituradas”;

e) “mesmo assim, provaremos que todas as compras foram efetivadas com recursos da autuada e já oferecidos à tributação”;

f) “pelos desencontros da contabilidade simplificada, a autuação partiu de presunções e jamais poderia ter aplicado a multa de 150%, esta multa somente pode ser aplicada nos casos previstos nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/1964 ” (transcrição de fl. nº 747), ou seja, nos casos de crimes contra a ordem tributária;

g) “segundo Celso Delmanto ‘...para que uma conduta seja considerada criminosa, é necessária que ele seja um fato típico e antijurídico. Será fato típico quando a conduta estiver definida por lei como crime, segundo o princípio da reserva legal (art. 1º do Código Penal). E antijurídico quando o comportamento for contrário à ordem jurídica como um todo, pois, além das causas de exclusão expressas no Código Penal, há outras implícitas (chamadas supralegais, que excluem a antijuridicidade ou ilicitude). Assim, presente um fato típico e antijurídico (tipicidade + antijuridicidade ou ilicitude), teremos um crime, mas a aplicação da pena ainda ficará condicionada à culpabilidade, que é a reprovação ao agente pela contradição entre sua vontade e a vontade da lei’.”;

h) conforme os ensinamentos de Gilberto de Ulhôa Canto e de José Luiz Bulhões (transcrição às folhas n.ºs. 750 e 751), “para constituir o crédito tributário decorrente de presunção legal, cabe à autoridade fiscal colher provas dos indícios enunciados na norma tributária e não dos ilícitos propriamente ditos, pois a presunção já estaria declarada como tal pela própria norma. A presunção, por conseguinte, sustentar-se-ia sobre indícios, previstos em lei, que devem ser devida e fartamente provados”;

i) “para a qualificação da multa, é patente a necessidade de provas fortes e veementes que possibilitem o conhecimento pleno dos fatos. Na autuação decorrente de suposta presunção legal não existem provas da materialidade ilícita da conduta e sim de indícios que, na legislação tributária, autorizariam a dedução de ocorrência de infração e, conseqüentemente, de apuração de tributo indevido”;

j) “a inferência de que a presunção da infração também se aplicaria no âmbito da multa não é tão elementar, pois nos casos em que a autoridade administrativa se depararia com a situação prevista da norma como presumida de infração, não fosse a mesma justificada pelo contribuinte, poderia efetuar o lançamento do crédito tributário sem que houvesse a necessidade de se estender as investigações para provar a conduta criminosa. Dessa forma, na presunção, como os fatos não seriam apurados minuciosamente, a infração à legislação tributária, pode não ter sido originada por conduta criminosa e sim por erro”;

k) no seu caso, “mesmo que houvesse a autorização da presunção, a demonstração de indícios que levariam à presunção imposta pela suposta norma tributária, por conseguinte, não implicaria necessariamente na constatação de conduta antijurídica. Assim, a prova de indícios, por si só, embora classificada como prova indireta, resultaria na impossibilidade da qualificação da multa, pois não forneceria elementos de prova suficientes para formar a convicção de prática de crime”;

l) para aplicação dessa multa seria necessária que a autoridade administrativa comprovasse plenamente a existência do delito praticado por sonegação, fraude ou conluio, contudo já ficou demonstrado o equívoco na sua aplicação, a omissão apontada foi por presunção, sem que houvesse qualquer conduta fraudulenta ou sonegadora de autuada”;

m) “discorda da titulação de sonegação, fraude ou conluio, pois durante todo o procedimento fiscal, facilitou o trabalho fiscal, como era sua obrigação, fornecendo todos esclarecimentos e colocando à disposição do fisco toda a documentação solicitada, caracterizando, desta forma, sua boa-fé e ficando

afastado definitivamente o elemento doloso exigido para a pretensa qualificação da multa”;

n) “a autuação sabe que não ocorreu crime e, da mesma maneira que não poderia aplicar a multa qualificada na hipótese de presunção, também não poderia ter efetuado a representação fiscal para fins penais”;

o) em função dos mesmos fatos, foram lavrados mais três autos de infração reflexos, referentes ao PIS, à COFINS e a CSLL, e, por isso, “solicita-se que os quatro autos sejam julgado em conexão, sendo aplicada a mesma improcedência a todos.”

Finaliza requerendo o deferimento de todos os meios de prova admitidos, juntada de novos documentos, perícia, oitiva de testemunha e que seja julgada procedente a impugnação.

DA DECISÃO RECORRIDA

Analizando o litígio (fls. 769/784), a 1ª Turma da DRJ/SDR, **i)** afastou as preliminares de realização de perícia e protesto pela juntada de novos documentos e produção de novas provas; **ii)** no mérito improveu a impugnação e manteve a qualificação da multa de ofício, assentando os seguintes argumentos (os destaques são do original):

“15. Conforme relatado, o Auto de Infração relativo ao IRPJ foi realizado em razão de a Fiscalização apontar a ocorrência de omissão de receitas que teria sido resultante da falta de registro das compras de mercadorias nos livros contábeis e fiscais, adquiridas e pagas no decorrer do ano-calendário de 2002, as quais, a Impugnante, apesar de intimada, não teria logrado justificar a referida falta de registro nem tampouco a origem dos recursos utilizados para os pagamentos das referidas compras. Observando-se, também, a aplicação da Multa de Ofício Qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), em razão de a Fiscalização entender que a “omissão de compras de mercadorias, comprovada mediante os originais da Notas Fiscais de Compra, em todos os meses do ano-calendário em questão, deixando de escriturar em seus livros fiscais e contábeis as notas fiscais constantes dos Anexos I e II, bem como deixando de informar a receita bruta de venda dessas mercadorias em DIPJ e DCTF.”

16. No que diz respeito à apontada omissão de receitas, como já visto, a Impugnante contesta o lançamento relativo ao IRPJ alegando que o Autuante teria laborado em presunção sem ao menos citar a legislação que o autorizasse, e de que teria consultado todo o Regulamento do Imposto de Renda, no Capítulo destinado ao Lucro Presumido, não encontrando autorização para que o Auditor presumisse a existência de omissão de receitas com base em notas fiscais de compras não escrituradas.

17. Prossegue, alegando que mesmo assim provará que todas as compras foram efetivadas com recursos já oferecidos à tributação.

18. Conforme o Auto de Infração relativo ao IRPJ, verifica-se que foi indicado como fundamento legal da omissão de receitas o artigo 528, do RIR/1999, o qual trata da determinação na base de cálculo a ser utilizada quando verificada a ocorrência de omissão de receitas, como segue:

(...)

19. Entretanto, **a ausência da inserção do dispositivo legal específico no Auto de Infração que ampare a pretensão tributária não implica na improcedência do lançamento**, isto porque são os fatos ali descritos e os elementos de prova nos autos que determinarão se ocorreu ou não a hipótese de incidência tributária prevista na norma, cuja ausência, aí sim é que poderia provocar a improcedência do lançamento, conforme tem se pronunciando a jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, cujas ementas transcrevo no pertinente, como segue:

(...)

20. Assim, não pode prosperar a alegação de que não consta descrito no Auto do IRPJ o dispositivo legal que fundamentasse o lançamento ou de que não o teria localizado no RIR/1999, **alegações estas que rejeito**, eis que “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º, do Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942 - Lei de Introdução ao Código Civil).

21. Portanto, prossigo no exame dos elementos que compõem a autuação.

22. Por oportuno, esclareça-se que a omissão de receitas resulta da falta de contabilização das receitas operacionais e não operacionais das pessoas jurídicas, a qual pode ser apurada de diversas formas. Dentre elas a legislação elegeu as presunções, as quais, se verificadas, conduzem à figura da omissão de receitas.

23. Conforme bem explanado pela Impugnante, o lançamento foi realizado com base em uma presunção legal, a qual, apesar dela alegar ter examinado o RIR/1999 e não ter ali localizado o correspondente dispositivo legal, tal presunção consta no artigo 281, inciso II, do referido RIR, como segue:

(...)

24. Assim, elevada à condição de presunção legal, e sendo juris tantum, pois admite a prova em contrário, cabe verificar se a referida hipótese de incidência - a omissão de receita pela falta de escrituração de pagamentos efetuados -, aventada no auto de infração do IRPJ, se concretizou ou não.

25. Em 10/11/2006, a Fiscalização, via “Termo de Início de Fiscalização”, **intima a Impugnante para esclarecer, no prazo de 05 (cinco) dias úteis, o porque da ausência de escrituração das Notas Fiscais de Entrada relacionadas em anexo, referentes às aquisições pela Impugnante junto à empresa Bunge Alimentos S/A, de mercadorias para revenda, no decorrer do ano-calendário de 2002, como segue (docs. de fls. nºs. 28 a 36):**

(...)

26. Em resposta à referida intimação, a Impugnante solicita um prazo de 30 (trinta) dias para respondê-la, prazo este concedido pela Fiscalização, e cujo pedido está assim redigido (fl. nº 40):

“ATENDENDO A SOLICITAÇÃO EMITIDA EM 09.11.2006, O QUE NOS CAUSOU GRANDE SURPRESA, DADO À MONTA APRESENTADA. TODA VIA, PARA MAIOR AVERIGUAÇÃO JUNTO A EMPRESA E NOSSOS REGISTROS, SOLICITAMOS UM PRAZO DE 30 (TRINTA) DIAS PARA MAIOR CONFERÊNCIA.”

27. Posteriormente, no dia 24/11/2006, a Impugnante foi novamente intimada pela Fiscalização para esclarecer, também, no prazo de 05 (cinco) dias úteis, o porque da ausência de escrituração de mais Notas Fiscais referentes às outras aquisições de mercadorias pela Impugnante junto à empresa Bunge Alimentos S/A, também no decorrer do ano-calendário de 2002, como segue (docs. de fls. nºs. 37 a 39):

(...)

28. Em resposta à referida intimação, a Impugnante, em 13/12/2006, declara à Fiscalização que (fl. nº 41):

“NOS CAUSOU GRANDE SURPRESA, INFORMAMOS QUE ESTAMOS AVERIGUANDO JUNTO A EMPRESA E NOSSOS ARQUIVOS. ”

29. Mais tarde, em 20/12/2006, a Impugnante declara à Fiscalização que (fl. nº 42):

“ATENDENDO A SOLICITAÇÃO EMITIDA EM 24.11.2006, INFORMAMOS QUE NAO TEMOS NADA A DECLARAR.”

30. No “RELATÓRIO FISCAL - IRPJ E REFLEXOS”, consta toda a descrição do procedimento de fiscalização, como também dos elementos motivadores da atuação, que transcrevo, no pertinente, como segue (fls. nºs. 609 a 611):

“Da análise dos Livros Fiscais e Contábeis, bem como das notas fiscais, constatamos a infração à legislação do IRPJ e Reflexos, a seguir discriminada:

I - Descrição da Infração

a) IRPJ e Reflexos - Lucro Presumido, Omissão de Receitas da Atividade, nos períodos relacionados no auto de infração.

Verificamos através da Análise dos Livros Razão, Livro de Entrada, Notas Fiscais de Compra, e Notas Fiscais de Venda do contribuinte, e também, das Notas Fiscais entregues pela empresa Bunge Alimentos S/A, obtidas por meio de circularização, que o contribuinte escriturou nas contas de Mercadoria Tributada e Não Tributadas o valor de R\$ 446.732,55, porém, omitiu a compra de mercadorias no valor de R\$ 2.220. 710,08, conforme Notas Fiscais de Compra, cujas cópias autenticadas fazem parte do presente processo, conforme

Anexos I e II, informados abaixo em valores acumulados mês a mês:

(---)

Vale ressaltar que todos as Notas Fiscais de Compra informadas nos Anexos I e II foram pagas no ano-calendário de 2002.

Constatada a ocorrência de compras não contabilizadas. O contribuinte intimado, não comprovou a origem dos recursos para os pagamentos das referidas compras. Procedemos então a autuação na forma de omissão de receita.

Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente.

II - Apuração das diferenças devidas

Diante das infrações constatadas, foram elaborados os seguintes Demonstrativos em anexo:

1 - Composição da Base de Cálculo, com vistas a apurar a correta base de cálculo do tributo. O demonstrativo se baseou no Livro de Entradas e nas notas fiscais;

2 - Apuração de Débito, com o objetivo de calcular o tributo devido e informar os débitos contidos na DIPJ e/ou declarados em DCTF;

3 - Pagamentos, para informar o valor dos pagamentos efetuados; e

4 - Demonstrativo de Situação Fiscal Apurado, com o fim de apurar as diferenças encontradas. "

*31. Registre-se que os documentos citados no transcrito "RELATÓRIO FISCAL - IRPJ E REFLEXOS" e que serviram de base para a realização do lançamento, **as provas da apontada omissão de receitas**, estão nos 04 (quatro) volumes que compõem o presente processo, tais como: as cópias das notas fiscais de compras de mercadorias adquiridas pela Impugnante junto a Bunge Alimentos S.A. (Santista Industrial e Comercial Ltda., antiga razão social); correspondência da "Bunge" atendendo à intimação da Receita Federal, informando, detalhadamente, as Notas Fiscais referentes às aquisições de mercadorias pela Impugnante, inclusive com as datas dos pagamentos (fls. 15 a 27, 226 a 399 e 402 a 599); cópia da DIPJ do ano-calendário de 2002, exercício de 2003 (fls. n.ºs. 45 a 76); cópias dos Livros Registro de Entradas, de Saídas e o Registro de Inventário (fls. n.ºs. 77 a 164); dos registros contábeis (fls. 165 a 208), etc.*

32. A par da referida acusação, caberia à Impugnante contestá-la juntando as provas de suas assertivas, entretanto, em sua defesa, como já visto, limita-se a alegar a falta de indicação do dispositivo legal no Auto do IRPJ, matéria já

*apreciada, e afirmar que “provaremos que todas as compras foram efetivadas com recursos da autuada e já oferecidos à tributação.” Contudo, tal promessa não foi cumprida, pois apesar de alegar ter oferecido à tributação os recursos utilizados na aquisição das mercadorias, ela não traz aos autos qualquer elemento que demonstre ter oferecido à tributação os valores apontados como omitidos, e, assim, com este procedimento a Impugnante contraria a regra jurídica adotada pelo direito pátrio de que **a prova compete ou cabe à pessoa que alega o fato, impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor**, conforme se depreende do artigo 16, caput, III, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), que regulamenta o processo administrativo fiscal no âmbito federal, e do artigo 333, do Código de Processo Civil, verbis:*

(...)

33. A jurisprudência administrativa confirma o entendimento de que tal comprovação é indispensável para a acolhida das alegações da Impugnante - a prova de que os recursos utilizados para a aquisição das mercadorias constantes nas Notas Fiscais que deram causa ao lançamento teriam sido oferecidos à tributação -, para que fosse afastada a apontada omissão de receitas e a conseqüente falta de recolhimento do IRPJ, confirmando o brocardo jurídico: *allegatio et non probatio, quasí non allegatio* (quem alega e não prova, é tido como não alegado), como se segue:

(...)

34. Assim, diante das provas dos autos, fica configurada a hipótese de omissão de receitas pela falta de comprovação dos pagamentos efetuados pela Impugnante relativos às suas compras de mercadorias, conseqüentemente, **mantenho a referida tributação do IRPJ**, eis que a prova compete ou cabe à pessoa que alega o fato, constitutivo, modificativo, aquisitivo ou impeditivo do direito.”

A seguir é apreciada a qualificação da multa, tendo a decisão *a quo* entendido presentes os requisitos para a exasperação da multa de ofício. Nas palavras literais do Relator da decisão de 1º Piso (fls. 783/784)

“36. De acordo com os transcritos dispositivos legais [artigos 71 e 72, da Lei nº 4.502/1065 e artigo 44, da Lei nº 9.430/1996], para que se concretizem as figuras da sonegação e da fraude, é necessária a presença do dolo, que nos termos do nosso Código Penal, artigo 15, I, “é quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo”, resultado este que no campo tributário tem por objetivo, essencialmente, o fato de eximir-se total ou parcialmente, do pagamento de tributo.

37. Em sua defesa, como já relatado, a Impugnante, contestando a referida Multa Qualificada de 150%, cita doutrina e discorre sobre as presunções, especialmente sobre sua aplicação no campo tributário, e finaliza concluindo que:

(...)

38. Entretanto, os elementos que constam nos autos contraditam tal afirmação, e corroboram a acusação do evidente intuito de fraude como veremos a seguir.

39. Ressalte-se que já não há qualquer dúvida com relação à materialidade da infração que deu causa ao lançamento do IRPJ _ a apontada omissão de receita -, uma vez que a Impugnante não trouxe aos autos a comprovação do alegado oferecimento à tributação dos valores relativos aos seus pagamentos em contrapartida pelas compras de mercadorias adquiridas da empresa Bunge Alimentos S.A.

40. De acordo com o “RELATÓRIO FISCAL - IRPJ E REFLEXOS” de fls. n.ºs. 609 a 611, verifica-se que:

(...)

41. Assim é que, apesar das alegações da Impugnante, inclusive de que a falta de registro poderia ter sido resultante de erro, verifica-se que a prática reiterada da falta de registro dos seus pagamentos efetuados pelas compras de mercadorias, juntamente com o pequeno percentual das receitas oferecidas à tributação, caracteriza de forma inequívoca a intenção dolosa da Impugnante de subtrair “o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal”, cujo intuito foi o de eximir-se do recolhimento do tributo devido, no caso o IRPJ.

42. Portanto, caracterizada o intuito de fraude pelo procedimento da Impugnante quando visou impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal com vistas ao não cumprimento da obrigação tributária principal, mantenho a aplicação da Multa Qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme consta no Auto de Infração de IRPJ”.

O Acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

NOVOS, DOCUMENTOS. JUNTADA. DIREITO. EXERCÍCIO.

Considera-se esvaziado o pedido de juntada a posterior de novos documentos, inclusive em contraprova, se até o julgamento da lide a requerente não os apresenta e nem demonstra a ocorrência de situações ou circunstâncias impeditivas do exercício do direito de apresentação.

PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS.

Indefere-se o pedido de perícia que em sua formulação não atende aos requisitos previstos na legislação que rege a matéria.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

Ano-calendário: 2002

ALEGAÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

Alegações destituídas de prova não podem desconstituir o crédito tributário regularmente lançado, eis que a prova compete à pessoa que alega o fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

OMISSÃO DE RECEITAS. COMPRAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DOS PAGAMENTOS EFETUADOS.

Configura-se omissão de receitas a falta de registro na escrituração contábil e Fiscal do valor das compras de mercadorias realizadas e

pagas pelo sujeito passivo da obrigação tributária no decorrer do Ano-calendário

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DE FRAUDE.

Configura-se o intuito de fraude a prática reiterada da falta de registro na contabilidade e nos livros fiscais das compras realizadas e pagas no decorrer do Ano-calendário.

Autos Decorrentes

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Contribuição para o PIS

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, “mutatis mutandis”, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à Contribuição para o PIS e à COFINS, em razão da relação de causa e efeito.

Lançamento Procedente

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE

Cientificada do R. *decisum* em 15/03/2007 (fls. 789), a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 16/04/2007 (fls. 791/796), no qual, depois de aventar preliminares de nulidade da decisão recorrida por negar i) “*pedido de perícia*”, e, ii) “*direito de juntada de documentos*”, assenta a impropriedade de se tentar transferir à contribuinte o ônus de provar suas alegações sem que realizada referida perícia, infringindo, assim, o seu direito ao contraditório e ampla defesa, aduzindo ainda que “*antes da exigência, o agente do fisco deverá sempre pedir esclarecimentos por escrito ao contribuinte ou responsável tributário, concedendo-lhe o prazo de lei para o recebimento dos esclarecimentos e das provas que tiver para comprovar as omissões*” (RV – fls. 791/793 – os destaque constam do original); no mérito, adota como linha de defesa o entendimento de que sendo a regra geral de tributação o Lucro Real, não poderia o Fisco arbitrar seu lucro; ao final, pugna pela volta dos autos à origem para que seja determinado à “*DRJ/SDR - SALVADOR que facilite a defesa da recorrente e permita à mesma que elabore sua contabilidade com todos os elementos que dispõe, pois assim e só assim será conhecido o verdadeiro tributo devido*” (RV – fls. 795).

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 15/03/2007 – fls. 789 – protocolização do RV em 16/04/2007 – fls. 791), a representação da recorrente está corretamente formalizada (fls. 797801) e atendidos os demais pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

Há preliminares de nulidade:

1. por indeferimento de pedido de perícia;
2. por indeferimento para juntada de novos documentos; e,
3. por cerceamento ao direito de ampla defesa e contraditório.

Aprecio-as.

Sobre a primeira, define o Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF):

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, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

§ 1.º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)

§ 2.º. Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

§ 3.º. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo,

*prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.
(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993) (negritou-se e
grifou-se)*

Assim, o procedimento de diligência e/ou perícia na esfera de julgamento presta-se, pois, a solucionar dúvidas eventualmente levantadas na análise da documentação probatória já acostada ao processo. Demais disso, devem ser observados os requisitos para sua formulação, sob pena de indeferimento.

Desse modo, ainda que o dispositivo legal faça menção à “**autoridade julgadora de primeira instância**”, penso que a medida pode ser aplicada, se mantidos os mesmos aspectos fáticos e de direito, na apreciação do Colegiado de 2º Piso.

Nessa linha, assim como alinhavado pela Turma *a quo*, vejo a desnecessidade da conversão do julgamento em diligência ou perícia posto que tal desiderato só se revela necessário para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa, não se justificando, porém, quando carreados aos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador, como ocorre no caso presente.

Remansosa a jurisprudência administrativa:

DILIGÊNCIA - LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR - O simples fato de ter o contribuinte, com alegações de mérito estranhas ao lançamento, solicitado o cancelamento do auto não é suficiente para que se promova diligência. A diligência pode ser promovida para o melhor convencimento do julgador, se remanescer dúvida diante dos fatos presentes nos autos. (1º Conselho de Contribuintes / 8ª. Câmara / ACÓRDÃO n.º 108-06.561 de 19/06/2001, publicado no D.O.U de 28/08/2001)

Pelas razões acima, este Relator entende prescindível a conversão deste julgamento em diligência ou em perícia, motivo pelo a decisão *a quo* não merece reparos.

Em relação à juntada de documentos aos autos, assim prescreve o Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4.º. 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 trazidos aos autos. (Todo o parágrafo 4.o incluído pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)

§ 5.º. A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997).

Sem necessidade de maiores esforços, os autos não mostram o quadro exigido pelo PAF, ou seja, não restou caracterizada eventual impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, nem se viu qualquer fato ou direito superveniente ou mesmo contraposição a fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Muito menos há requerimento dirigido à autoridade julgadora formalizado em petição que justifique e demonstre - com fundamentos -, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo 4º, do artigo 16, pelo que a decisão recorrida deve ser prestigiada neste aspecto, repelindo-se a preliminar arguida.

De qualquer modo, este Relator tem por hábito, salvo casos excepcionais, acolher todos os documentos juntados até a data do julgamento do processo.

Todavia, a compulsação dos autos mostra com clareza que – antes ou depois do julgamento de 1ª Instância e até esta sessão no CARF – julho/2019 – MAIS PRECISAMENTE, desde a interposição da impugnação inaugural em 18/01/2007 (fls. 757), portanto, há mais de DOZE ANOS, a contribuinte NÃO ACOSTOU AO PROCESSO UM ÚNICO DOCUMENTO, de modo que o seu rebelar contra a decisão *a quo* perde totalmente a substância, mais não fosse, pela sua própria inércia.

Nesse ponto, cabíveis três brocardos jurídicos de longo conhecimento, em tudo aplicáveis ao caso concreto:

Dormientibus non succurrit jus. O direito não ampara os que dormem. (Isto é, os que são descuidados da defesa de seus direitos).

Probare oportet, non sufficit dicere. Provar é o que importa, não bastando só alegar.

allegare nihil, et allegatum non probare paria sunt. Alegar e não provar o alegado importa nada alegar.

Por fim, ainda preambularmente ao mérito, em razão das duas preliminares arguidas, alega a recorrente que teria sido ferido o seu direito ao contraditório e ampla defesa, aduzindo ainda que “antes da exigência, o agente do fisco deverá sempre pedir esclarecimentos por escrito ao contribuinte ou responsável tributário, concedendo-lhe o prazo de lei para o recebimento dos esclarecimentos e das provas que tiver para comprovar as omissões”.

Evidentemente referido inconformismo não tem substrato jurídico ou procedimental. A ação fiscal iniciou-se em 04/08/2006, foi finalizada em 20/12/2006, esta sessão de julgamento realiza-se em julho de 2019 e em momento algum a recorrente veio aos autos para complementar suas informações ou atualizar registros documentais não verificados originalmente. Mais, há inúmeras intimações nos autos (exemplificativamente, fls. 11/12/13) nas quais o Fisco requisita informações e esclarecimentos, ou seja, foi permitida à fiscalizada manifestar-se em todas as oportunidades. Se não o fez, deve arcar com o ônus de sua omissão.

Mais ainda, não há apenas omissão, há negativa em oferecer respostas.

Veja-se a reprodução da decisão recorrida (fls. 778/779) que estampa o quadro com clareza inquestionável e absoluta:

24. Assim, elevada à condição de presunção legal, e sendo *juris tantum*, pois admite a prova em contrário, cabe verificar se a referida hipótese de incidência — a omissão de receita pela falta de escrituração de pagamentos efetuados —, aventada no auto de infração do IRPJ, se concretizou ou não.

25. Em 10/11/2006, a Fiscalização, via “Termo de Início de Fiscalização”, **intima a Impugnante para esclarecer, no prazo de 05 (cinco) dias úteis, o porque da ausência de escrituração das Notas Fiscais de Entrada relacionadas em anexo, referentes às aquisições pela Impugnante junto à empresa Bunge Alimentos S/A, de mercadorias para revenda, no decorrer do ano-calendário de 2002**, como segue (docs. de fls. n.ºs. 28 a 36):

“1 – Solicito esclarecimentos sobre a não escrituração das Notas Fiscais de Entrada, conforme relatório em anexo, referente a compra de mercadorias para revenda da empresa Bunge Alimentos S/A CNPJ 84.046.101/0382-47.”

Obs.: destaquei.

26. Em resposta à referida intimação, a Impugnante solicita um prazo de 30 (trinta) dias para respondê-la, prazo este concedido pela Fiscalização, e cujo pedido está assim redigido (fl. n.º 40):

“ATENDENDO A SOLICITAÇÃO EMITIDA EM 09.11.2006, O QUE NOS CAUSOU GRANDE SURPRESA, DADO À MONTA APRESENTADA. TODAVIA, PARA MAIOR AVERIGUAÇÃO JUNTO A EMPRESA E NOSSOS REGISTROS, SOLICITAMOS UM PRAZO DE 30 (TRINTA) DIAS PARA MAIOR CONFERÊNCIA.”

27. Posteriormente, no dia 24/11/2006, a Impugnante foi novamente intimada pela Fiscalização para esclarecer, também, no prazo de 05 (cinco) dias úteis, o porque da ausência de escrituração de mais Notas Fiscais referentes às outras aquisições de mercadorias pela Impugnante junto à empresa Bunge Alimentos S/A, também no decorrer do ano-calendário de 2002, como segue (docs. de fls. n.ºs. 37 a 39):

“1 – Solicito esclarecimentos sobre a não escrituração das Notas Fiscais de Entrada, conforme relatório em anexo n.º II, referente a compra de mercadorias para revenda da empresa Bunge Alimentos S/A CNPJ 84.046.101/0382-47

Obs.: destaquei.

28. Em resposta à referida intimação, a Impugnante, em 13/12/2006, declara à Fiscalização que (fl. n.º 41):

“ATENDENDO A SOLICITAÇÃO EMITIDA EM 24.11.2006, O QUE NOS CAUSOU GRANDE SURPRESA, INFORMAMOS QUE ESTAMOS AVERIGUANDO JUNTO A EMPRESA E NOSSOS ARQUIVOS.”

29. Mais tarde, em 20/12/2006, a Impugnante declara à Fiscalização que (fl. n.º 42):

“ATENDENDO A SOLICITAÇÃO EMITIDA EM 24.11.2006, INFORMAMOS QUE NÃO TEMOS NADA A DECLARAR.”

Afasto, pois, o reclamo da recorrente.

Ao mérito.

Em seu recurso voluntário a única alegação da recorrente fez-se no sentido de que, sendo a regra geral de tributação o Lucro Real, não poderia o Fisco arbitrar seu lucro. E, nas suas conclusões, pugna pela volta dos autos à origem para que seja determinado à “DRJ/SDR - SALVADOR que facilite a defesa da recorrente e permita à mesma que elabore sua contabilidade com todos os elementos que dispõe, pois assim e só assim será conhecido o verdadeiro tributo devido” (RV – fls. 795).

Ora, em primeiro lugar, não há arbitramento. Os lançamentos foram efetuados de acordo com o regime de tributação escolhido pela contribuinte, no caso, o Lucro Presumido, conforme opção manifestada na DIPJ do exercício/2003 – ano-calendário/2002 (fls. 51/82). Deste modo, apurada omissão de receitas, na forma do artigo 24, da Lei nº 9.249/1995, “a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão”

Foi o que se fez (ver AI – fls. 651/678).

Nenhum reparo, pois, ao trabalho fiscal.

Acerca de devolver os autos à DRJ/SDR para que referido órgão “*facilite a defesa da recorrente e permita à mesma que elabore sua contabilidade com todos os elementos que dispõe, pois assim e só assim será conhecido o verdadeiro tributo devido*”, melhor sorte não colhe a pretensão da recorrente, primeiro porque órgãos julgadores não detêm competência para “*facilitar a defesa de contribuintes*”, antes cabe-lhes julgar de acordo com as provas, os argumentos das partes e a convicção de seus membros. Depois, neste estágio do processo, quase treze anos após os lançamentos e dezessete dos fatos contábeis analisados (2002), evidente que a pretensão se esvai, mais não fosse, pelo fato de que a opção pelo regime de tributação (Lucro Presumido, no caso), consolidou-se irremediavelmente com a entrega da DIPJ do período (fls. 51/82), na forma dos artigos 13, § 1º, da Lei nº 9.718/1998 e 13, § 2º e 18, inciso IV, *in fine*, da Lei nº 8.541, de 1992, *verbis*:

*Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, **poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.** ([Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013](#)) (*Vigência*)*

§ 1º—A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

Art. 13. Poderão optar pela tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas cuja receita bruta total, acrescida das demais receitas e ganhos de capital, tenha sido igual ou inferior a 9.600.000 Ufir no ano-calendário anterior.

(...)

§ 2º Sem prejuízo do recolhimento do imposto sobre a renda mensal de que trata esta seção, a opção pela tributação com base no lucro presumido será exercida e considerada definitiva pela entrega da declaração prevista no art. 18, inciso IV, desta lei.

Art. 18. A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido deverá adotar os seguintes procedimentos:

(...)

*IV - manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios, por legislação fiscal específica, **bem como os documentos e demais***

***papéis que serviram de base para apurar os valores indicados na
Declaração Anual Simplificada de Rendimentos e Informações.***

Pelo exposto, deve-se negar provimento ao recurso voluntário.

Todavia, ainda que a matéria nem tenha sido objeto de manifestação por parte da recorrente no seu recurso voluntário, mas, apenas, por ocasião da impugnação efetuada junto à DRJ (e por esta rebatida), ainda assim, penso que cabem algumas palavras acerca do aventado pela contribuinte em sua peça inaugural de defesa (não repetidos no RV – reafirme-se) e que cuida de uma possível inexistência de fundamentação legal para os casos de omissão de receitas de empresas que tenham optado pelo Lucro Presumido.

Disse a contribuinte na sua impugnação (fls. 759/760):

A DEFESA

A autuada colocou à disposição do Sr. Fiscal todos os livros e documentos solicitadas, como já relatado, por desorganização e para surpresa também da autuada algumas notas de compras não foram contabilizadas.

Pela descrição dos fatos, o autuante concluiu sem mencionar qual a legislação que lhe oferece suporte que *“Constatada a ocorrência de compras não contabilizadas. O contribuinte intimado, não comprovou a origem dos recursos para os pagamentos das referidas compras. Procedemos então a autuação na forma de omissão de receitas”*

Observe que o autuante laborou uma presunção sem ao menos citar a legislação que o autorizasse. Registre-se que consultamos todo o Regulamento do Imposto de Renda, no Capítulo destinado ao Lucro Presumido, e não encontramos autorização para que o Auditor presumisse omissão de receitas com base em notas fiscais de compras não escrituradas.

A tipificação legal impingida nos AI de IRPJ foi o artigo 528, do RIR/1999, então vigente:

Art. 528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no [art. 519 \(Lei nº 9.249, de 1995, art. 24\)](#).

Pelo que é possível defluir do arguido na manifestação da contribuinte, não haveria fundamentação legal para imputação de omissão de receitas para as empresas que aderissem ao regime do Lucro Presumido, terminologia só presente nos dispositivos atinentes ao Lucro Real (repita-se, no entender da recorrente).

Abstraindo o fato de que as partes defendem-se do que lhes for imputado e não da tipificação legal pura e simples, ou seja, estando os fatos devidamente descritos e dada oportunidade de ampla defesa, não há prejuízo aos participantes do processo, ainda assim labuta em evidente equívoco a contribuinte.

De fato, os vários tipos de “omissão de receitas” estão inseridos nos artigos do RIR/1999 pertinentes ao Lucro Real. Todavia, isso não significa que suas consequências sejam aplicáveis somente às empresas que tenham aderido (voluntária ou compulsoriamente) ao referido regime, mas, A TODAS AS DEMAIS SISTEMÁTICAS DE APURAÇÃO, incluindo Lucro Presumido, Arbitrado e mesmo SIMPLES. Ou seja, apurada a omissão de receitas, em quaisquer das formas legais previstas, sua implicação e imposição far-se-á de acordo com o regime tributário escolhido pelos contribuintes. É isto que o artigo 528, do RIR/1999, quer dizer.

Todavia, **a origem da infração**, ou seja, a “omissão de receitas”, em todas as suas variáveis, **tem sustento legal em diversos atos legislativos**, cabendo tão somente ao regulamento consolidar referidos dispositivos legais de forma a facilitar o manuseio e utilização pelos operadores do direito, SEM DEFINIR LEGALMENTE A INFRAÇÃO, objeto exclusivo, pelo princípio da reserva legal e tipicidade cerrada, de LEI.

Concretamente, para o tema “omissão de receitas”, a exteriorização de seus contornos deu-se por vários diplomas legais, como por exemplo, Decreto-lei nº 1.598/1977, Decreto-lei nº 1.648/1978, Lei nº 8.846/1994, Lei nº 9.430/1996, etc.

Dizendo claramente, não é a disposição e colocação dos artigos no regulamento que define sua aplicação concreta, mas o que a lei impõe.

Trazendo ao caso analisado, sobre a infração propriamente dita – compras cujos pagamentos foram mantidos à margem da escrituração -, o enquadramento legal é regido pelo Decreto-lei nº 1.598/1977, artigo 12, § 2º:

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Ora, restou estampado nos autos – sem nenhuma contraposição da recorrente – que no ano-calendário de 2002, mediante correto e clássico procedimento de auditoria (circularização) o Fisco detectou que a contribuinte **adquiriu e pagou de sua fornecedora Bunge Alimentos S/A o valor de compras no total de R\$ 2.220.710,08**, tendo declarado ao Fisco tão somente o montante de R\$ 416.215,20, tudo conforme devidamente planilhado e demonstrado nos Anexos que acompanham o RF (fls. 617/620 e 621/650) e abaixo resumido:

Período	Receita Bruta Informada	Notas Fiscais Omitidas	Receita Bruta Apurada
01/2002	28.387,40	195.623,51	224.010,91
02/2002	23.009,70	164.650,00	187.659,70
03/2002	26.998,50	130.080,63	157.079,13
04/2002	24.318,10	140.642,71	164.960,81
05/2002	29.054,00	163.985,01	193.039,01
06/2002	27.886,60	138.867,38	166.753,98
07/2002	48.392,60	183.522,00	231.914,60
08/2002	35.155,10	171.013,85	206.168,95
09/2002	44.873,05	158.425,90	203.298,95
10/2002	54.429,50	265.027,65	319.457,15
11/2002	58.766,00	208.234,79	267.000,79
12/2002	45.462,00	300.636,65	346.098,65
TOTAL	446.732,55	2.220.710,08	2.667.442,63

Em resumo, omissão de pagamento (consequentemente, por presunção *juris tantum*, omissão de receitas) na forma do dispositivo acima reproduzido e consolidado no artigo 281, do RIR/1999, vigente à época dos fatos:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, art. 40](#)):

(...)

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

Por relevante, destaque-se que tais pagamentos e valores são incontroversos, conforme reconhecido pela própria contribuinte em sua original impugnação (fls. 760) ao se rebelar contra a exigência fiscal:

Mesmo assim, provaremos que todas as compras foram efetivadas com recursos da autuada e já oferecidos a tributação.

Ou seja, a contribuinte explicitamente reconheceu as compras e os pagamentos (isso ao afirmar que iria comprovar que teriam sido feitos com recursos da empresa). PORÉM, em momento algum conseguiu trazer esta comprovação e que tais valores teriam sido tributados – a bem da verdade, sequer tentou fazê-lo -, pelo que a omissão se consolida e o trabalho fiscal se solidifica, por isso deve ser mantido.

Cabe mais uma informação retirada dos autos e que robustece o trabalho fiscal, confirmando a omissão detectada pelo Fisco: o Livro Registro de Inventário da recorrente (fls. 168/169) mostra um estoque final em 31/12/2002 de R\$ 50.450,00, o que fulmina qualquer possibilidade de que as mercadorias adquiridas (e omitidas) pudessem estar no estoque da empresa (ou seja, não teriam sido vendidas), o que eventualmente poderia elidir a presunção.

Ora como foram **comprovadamente adquiridas e não estavam no estoque** no final do período, a constatação é elementar: **foram vendidas!**

E vendidas sem emissão de notas fiscais e sem qualquer tributação!

Em suma, a omissão de receitas derivou da presunção ínsita no artigo 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, reproduzido no artigo 281, II, do RIR/1999.

A determinação contida no artigo 528, do RIR/1999 (base legal, artigo 24, da Lei nº 9.249, de 1995) expressa no AI de IRPJ, tem apenas o fim de mostrar que referida omissão (**apurada, repita-se, segundo o artigo 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977**) será objeto de lançamento de ofício pelo Fisco **obedecendo o regime tributário assumido pelo contribuinte**.

Por fim e concluindo, rebate-se outra argumentação da recorrente de que lhe teria sido impingido indevidamente arcar com o ônus da prova do que alega. Embora seja exceção em nosso direito (via de regra, tal ônus é do autor) nos casos de presunção – que tem caráter *juris tantum* - tal encargo muda de lado, passando ao acusado, que pode elidir a imputação com provas e documentos hábeis, o que não logrou fazer.

Pelo relatado, em relação ao mérito, NEGÓ PROVIMENTO ao recurso voluntário.

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A matéria, quando a imputação duplicada da multa decorre de lançamentos em que a infração detectada deriva de presunção legal é conflituosa neste Colegiado, mais ainda pela existência de Súmulas CARF tratando da matéria, dentre elas, as de nºs 14 e 25, sendo que este Relator, de modo geral, tem perfilado entendimento de que a exasperação tratada deve ser minuciosa e devidamente comprovada nos autos, exigindo do autuante a demonstração de que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Diga-se, é inadmissível a qualificação da multa de ofício quando o procedimento fiscal simplesmente toma os indícios legais de omissão de receitas, intima o sujeito passivo a esclarecer o ocorrido e, à vista de ausência de justificativas plausíveis, lavra os AI com a penalização de 150%.

Todavia, quando a ação fiscal envereda nos sinuosos caminhos da sonegação e fraude fiscal e consegue aferir que, além da simples omissão de receitas, há todo um *modus operandi* do sujeito passivo demonstrando a sua tentativa dolosa e reiterada de **impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador** da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais **ou impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador** da obrigação tributária principal, neste cenário, a matéria deve ser melhor pensada.

Em outras palavras, só a omissão de receitas, pura e simples, a teor da Súmula CARF, não poderia, mesmo, levar à duplicação da pena. Todavia, *mutatis mutandis*, a recíproca me parece verdadeira, ou seja, não é porque os lançamentos se fizeram por presunção que a qualificação da multa é SEMPRE impedida de ocorrer, devendo se analisar, concretamente, o que levou o Fisco a tomar tal atitude.

No caso aqui apreciado, ainda que os lançamentos tenham sido feitos sob a presunção do artigo 281, II, do RIR/1999, é indesmentível que a contribuinte deixou de

contabilizar mais de 2 milhões de reais de mercadorias comprovadamente adquiridas de seu fornecedor Bunge Alimentos S/A e a ele PAGAS em 2002, sem que tivesse lastro financeiro em sua contabilidade para isso. Diga-se, como não dispunha de recursos financeiros em sua escrituração, deixou de registrar as aquisições e pagamentos (que, repita-se, foram efetivamente realizados, conforme a própria recorrente expressamente reconheceu – impugnação – fls. 760), o que levou à óbvia conclusão do Fisco de que os compromissos foram adimplidos com valores não declarados, não tributados e mantidos à margem da escrituração.

Pois bem, é nesse momento que vejo que o trabalho fiscal não se limitou a impingir a omissão de receitas pura e simples (conforme linguajar trazido pela Súmula CARF nº 14²), mas, **muito mais que isso**, mediante dedicado, parcimonioso e clássico procedimento previsto nos manuais de auditoria e fiscalização, circularizou as informações obtidas da fiscalizada com as de seu principal fornecedor – Bunge Alimentos S/A – obtendo os arquivos de TODAS as operações havidas em 2002 (intimações, respostas e listagem de compras e pagamentos – fls. 14/27, além das notas fiscais juntadas aos autos – fls. 233/616) ficando estampado um quadro expressivo de sonegação de compras e consequentemente sonegação de vendas mostrando que, para um total de aquisições de R\$ 2.667.442,63, foram ignorados R\$ 2.220.710,08 e somente contabilizados R\$ 446.732,55.

Resumindo, do total adquirido e pago de R\$ 2,6 milhões, foram sonegados 83,2% (R\$ 2,2 milhões) e contabilizados somente 16,8% (R\$ 446 mil reais), diga-se, 1/6 das compras.

Ou, em números absolutos, de cada 6 reais pagos, 5 foram omitidos!

Quadro que leva o cenário a um patamar muito mais abrangente do que uma simples omissão de receitas por presunção, mostrando a típica conduta – já citada – de tentar, dolosa e reiteradamente, **impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador** da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais **ou impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador**

Nem se queira dizer que os fatos não teriam escondidos ou subtraídos do Fisco, bastando a esse apurá-los. Na verdade, os fatos estavam, SIM, omitidos nos registros escriturais da recorrente e só foram obtidos mediante trabalho fiscal minucioso, exaustivo e profundo realizado perante terceiros, sem o que, a depender das informações trazidas pela contribuinte ou disponibilizadas em sua contabilidade, teriam passado ao largo e certamente fulminados pela decadência.

Por estes motivos, penso que o ato volitivo da recorrente foi claro no sentido de, dolosamente, fugir à tributação dos valores aqui tratados, utilizando-se do artifício de deixar de lado mais de 80% de suas compras por não dispor de recursos financeiros oficiais

² **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.

para quitá-las, JUSTAMENTE pelo fato de ter omitido correspondentes vendas das mesmas mercadorias. Ou seja, um círculo vicioso de sonegar as informações de compras e pagamentos e sonegar, por consequência, as informações de vendas e recebimentos. Tudo isso ao largo de qualquer tributação. Em resumo, dinheiro que circulou paralelamente tanto na entrada como na saída.

Por isso, mantenho a qualificação da multa de ofício.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, encaminho meu voto para, i) afastar as preliminares de nulidade aventadas, ii) no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos de omissão de receitas e a qualificação da multa de ofício em 150%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

Voto Vencedor

Conselheiro Evandro Correa Dias, Redator Designado.

Aborda-se neste voto os pontos a respeito dos quais houve divergência do colegiado dos entendimentos tão bem expostos pelo i. Conselheiro Relator, com a devida vênia.

Da Multa de Ofício

O presente lançamento foi efetuado com base em **presunção legal de omissão de receita**, pois o contribuinte regularmente intimado não comprovou a origem dos recursos para os pagamentos de compras efetuadas.

A Autoridade fiscal entendeu que ficou caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme previsto nos arts. 71 23 72 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964 e portanto a multa aplicável é qualificada conforme definido no art. 44, inciso II, da Lei 9/430/96. Transcreve-se a seguir os referidos dispositivos legais, *in verbis*:

Lei nº 4.502, de 1964

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão doloso 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; `

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, **nos casos de evidente intuito de fraude**, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Conforme os dispositivos acima transcritos, para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental da caracterização que é o **evidente intuito de fraude**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de presunções, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Entende-se que para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não bastam indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificada e comprovada a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Ora, se o Fisco presumiu a existência da omissão de receitas é porque não tinha prova de sua real existência. Além disso, a própria inversão do ônus da prova resulta da

impossibilidade do fisco de comprovar a real existência da receita e, portanto, da fraude, pois se isso fosse possível, por lógica, não haveria a necessidade da inversão.

Para aplicação da multa qualificada seria necessário que autoridade administrativa comprovasse plenamente a existência do delito praticado por sonegação, fraude ou conluio, contudo já ficou demonstrado o equívoco na sua aplicação, **a omissão apontada foi por presunção**, sem que houvesse qualquer conduta fraudulenta da autuada.

Diferentemente da omissão de receita, a legislação não autoriza a presunção de fraude, que deve ser provada e não presumida. Desta forma, diante da presunção da omissão de receitas, não há como se comprovar no presente caso o evidente intuito de fraude exigido para a qualificação da multa de ofício, razão pela qual deve ser afastada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada sobre a omissão de compras realizadas pela empresa, nos termos do artigo 44, inciso II da Lei nº 9430/96.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto no sentido de reduzir a multa de ofício para 75%.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias