



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

**Processo n°** 19515.001619/2002-30  
**Recurso n°** 174.428 Voluntário  
**Acórdão n°** **1401-00.783 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de abril de 2012  
**Matéria** Autos de infração - Omissão de receitas  
**Recorrente** SANTA RITA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 31/03/2001 a 31/12/2001

**OMISSÃO DE RECEITAS. PAGAMENTOS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO.**

Caracteriza-se como omissão de receitas a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, conforme art.40 da Lei nº 9.430/96, não podendo a fiscalização abster-se de comprová-los.

**LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.**

A decisão quanto ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se aos auto de infração reflexos, em face da relação de causa e efeito entre eles existente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Eduardo Martins Neiva Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva, Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Eduardo Martins Neiva Monteiro.

## Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (fls. **1.869/1.893**), ano-calendário **1997**, com incidência de juros de mora e multa de ofício, no percentual de 75%, no valor total de R\$ 4.639.004,25 (fl.11).

A ciência efetivou-se em **29/11/2002** (fl. **1.871, 1.878, 1.885 e 1.890**).

No “**Termo de Verificação e Constatação**” (fls. **1.841/1.842**) a autoridade fiscal consignou, *in verbis*:

### “**OMISSÃO DE RECEITAS**”

#### **Dos Fatos**

*Conforme Termo de Constatação e Intimação, de 21/11/2002, o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos recursos que propiciaram os pagamentos efetuados aos fornecedores elencados nos Anexos 1 e 2 do citado Termo.*

*Em 27/11/2002 o contribuinte formalizou por escrito pedido para prorrogar por 30 dias o prazo para responder ao Termo de Constatação e Intimação. Nos moldes do art.71 da MP 2158-35, de 24/08/2002, denegamos o pedido.*

*Na falta de atendimento à citada Intimação, cujo 5º dia útil se deu em 28/11/2002, consideramos como não atendida a solicitação desta auditoria.*

*Desta forma, fica caracterizada a presunção de omissão de receitas pela não comprovação da origem dos recursos utilizados para pagamento das compras efetuadas junto aos fornecedores elencados no Anexo 1 (por Fornecedor) e Anexo 2 (por Mês) que novamente anexamos a este Termo. Presume-se que as notas fiscais foram pagas com recursos originários de receitas omitidas nos resultados da empresa, conforme preceitua o artigo 228, parágrafo único, letra a, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94 (RIR/94).*

*A presunção se alicerça no fato de que o contribuinte omitiu em sua escrituração fiscal e contábil, notas fiscais de compra de mercadorias para revenda, que foram fornecidas pelos fornecedores relacionados nos anexos citados. As notas fiscais e demais documentos comprobatórios fazem parte do Auto de Infração.*

*Tal fato, tem como conseqüência a lavratura do competente Auto de Infração, por presunção legal de omissão de receitas, cuja fundamentação legal, estamos abaixo discriminando.*

**Fundamentação Legal**

*Art. 228 Parágrafo único, letra a, do Decreto nº 1.041/94 (RIR/94);*

*Art. 40 da Lei 9.430/96.*

*O art. 40 da Lei nº 9.430/96 contempla:*

*Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.*

*Ac. nº 105-1.178/85 (DOU de 05/11/86) — 1º CC.:*

***Omissão de receitas - Falta de registro de pagamento de notas fiscais de compras e de despesas - Os pagamentos de valores de compra de bens e de despesas, com a utilização de recursos financeiros de origem não comprovada, autorizam a presunção de que tais recursos sejam provenientes de anterior omissão de receitas.***

**CONCLUSÃO**

*Pelo exposto, constatamos que a fiscalizada infringiu a legislação do Imposto de Renda e será dessa forma, lavrado o Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e por tributação reflexa, a Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL), a contribuição para o PIS - Programa de Integração Social e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), acrescidos dos encargos legais, conforme autos de infração e enquadramento legal que acompanham este Termo.”*

A Terceira Turma da DRJ – São Paulo I considerou **procedentes** os lançamentos (fls.2.058/2.074).

Devidamente intimado da decisão de primeira instância em **09/04/08** (fl.2.081), o autuado apresentou **Recurso Voluntário** em **25/04/08** (fls.2.082/2.121), aduzindo, em síntese:

a) cerceamento de direito de defesa na fase procedimental, vez que o agente fiscal indeferiu pedido que seria essencial à demonstração da inexistência de infração: “*o Auditor Fiscal da Receita Federal exigiu no dia 21/11/2002, que a ora recorrente apresentasse no prazo sumaríssimo de 03 (três) dias a relação dos imóveis, terrenos e edifícios constantes do Ativo Imobilizado da empresa, com descrição completa de suas características, registro e local de escritura e respectiva cópia autenticada de seu registro, bem como relação discriminada dos veículos de qualquer espécie passíveis de registro constantes do Ativo Imobilizado da empresa e cópia autenticada de seus documentos e finalmente relação discriminada de outros bens constantes do Ativo Imobilizado da empresa passíveis de registro e cópia autenticada de seus documentos comprobatórios*”;

- b) deveriam ter sido considerados na autuação os custos, de sorte que a base de cálculo estaria imprecisa, tendo o Superior Tribunal de Justiça entendido que não se poderia considerar como lucro 100% da receita omitida;
- c) para fins de determinação do lucro real, a receita considerada pela fiscalização deveria ter sido juridicamente auferida: *“determina a lei comercial que o regime para a realização das receitas é de acordo com o momento em que o contribuinte obtém o direito de recebê-las, ou seja, quando a disponibilidade jurídica esteja assegurada por título hábil à percepção de renda, ainda que em período futuro venha a se realizar em dinheiro (artigo 187, §1º, da Lei nº 6.404/76)”*;
- d) o emprego de informações de fornecedores representaria mero indício, com função de *“...deflagrar um sistema de investigação, não se prestando como prova documental e material, pois não estão reunidos quaisquer outros suportes probatórios documentais”*;
- e) o caso, por se tratar de presunção de omissão de receitas, demandaria *“...requisitos de absoluta lógica, coerência e certeza para lastrear a conclusão da prova da ocorrência do fato gerador”*;
- f) *“...Para se caracterizar a OMISSÃO DE RECEITAS, indispensável se faz, a juntada das cópias autenticadas das notas fiscais de compras, os respectivos comprovantes de que as mercadorias foram efetivamente entregues à recorrente, A FORMA PELA QUAL FORAM PAGAS ÀS NOTAS FISCAIS/DUPLICATAS DOS ADQUIRENTES CONSTANTES NOS ANEXOS, a cópia dos pedidos de compras e outros elementos documentais que pudessem comprovar a suposta OMISSÃO DE RECEITAS, mas absolutamente nada mais foi juntado ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal ao Termo de Verificação Fiscal, apenas e tão somente uma relação contendo o nome dos fornecedores (...). A ora recorrente desconhece do que se trata esta relação, haja vista que não efetuou quaisquer compras relacionadas nos referidos anexos, e como é fato notório, qualquer outro contribuinte, até pode ser algum seu concorrente, em detrimento da impugnante, pode ter utilizado indevidamente os dados da mesma para realizar as sobreditas compras.”*;
- g) de acordo com o art.228 do RIR/94, a omissão de compras ocorreria somente quando da quitação dos títulos, não na data da emissão das notas fiscais de compras não contabilizadas;
- h) a emissão de notas fiscais poderia justificar fatos outros que não a omissão de receitas: grandes empresas, para fazer numerário, fariam a emissão da fatura e respectiva duplicata e, em seguida, a descontariam em bancos, sem conhecimento do autuado; ou concorrentes poderiam realizar compras em seu nome;
- i) inexistiria previsão legal para se exigir tributo sobre compras, que não se confundem com vendas realizadas, bem como qualquer levantamento contábil por parte da fiscalização;
- j) os fatos não estariam devidamente descritos nos autos de infração, que deveriam ter sido lavrados fora do estabelecimento comercial, o que violaria o art.10, caput, do Decreto nº 70.235/72;
- k) a nulidade do auto de infração do IRPJ alcançaria os lançamentos de CSLL, PIS e Cofins;
- l) o percentual da multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) teria caráter confiscatório.

O recorrente ainda requereu a realização de perícia, tendo formulado alguns quesitos e indicado perito. Ainda teceu considerações (“Síntese Conclusiva”), que não se referem ao presente processo, mas, provavelmente, a algum pedido de repetição de indébito e compensação supostamente indeferido pelo Fisco.

É o que importa relatar.

### Voto

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator.

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

A autoridade fazendária fundamentou a autuação nos seguintes dispositivos:

Decreto nº 1.041/94 (RIR/94)

*Art.228. 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 (Decreto-lei nº 1.598/77, art.12, §2º).*

*Parágrafo único. Caracteriza-se, também, como omissão de receitas:*

*a) a falta de registro na escrituração comercial de aquisições de bens ou direitos, ou da utilização de serviços prestados por terceiros, já quitados;*

Lei nº 9.430/96

*Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.*

Da narrativa fiscal, nota-se que houve uma espécie de conciliação dos dois dispositivos normativos, na medida em que o art.40 da Lei nº 9.430/96 em certa medida foi interpretado à luz do art.228, parágrafo único, “a”, do RIR/94. Vejamos:

*“(…) Desta forma, fica caracterizada a presunção de omissão de receitas pela não comprovação da origem dos recursos utilizados para pagamento das compras efetuadas aos fornecedores (...).*

*A presunção se alicerça no fato de que o contribuinte omitiu em sua escrituração fiscal e contábil, notas fiscais de compra de mercadorias para revenda (...).*

Cumpra ainda observar que mesmo o acórdão nº 105-1.178, de 07/01/85, mencionado na fundamentação do auto de infração, já não confirmava a autuação lastreada na simples presunção baseada na omissão de escrituração de compras, vez que levou em conta, na resolução do caso, a escrituração de pagamentos, como se nota do seguinte excerto:

*“Embora não tenham sido apurados os lançamentos anteriores à liquidação das obrigações representadas pelas duplicatas de fls. 88 e 116, o fato de ter sido contabilizado o pagamento de tais títulos prejudica, em relação às despesas cujos pagamentos foram registrados, a presunção de omissão de receitas.”*

Feito tais esclarecimentos, vê-se que a fiscalização valeu-se de presunções normativas distintas para a lavratura do auto de infração, uma decorrente da falta de escrituração de compras; outra, da falta de escrituração de pagamentos. Pode-se até mesmo afirmar que ainda apresentou ao contribuinte uma terceira, qual seja, a “...*não comprovação da origem dos recursos utilizados para pagamento das compras*”.

Acontece que com a edição da Lei nº 9.430/96, a presunção de omissão de receitas a incidir na espécie, principalmente levando-se em conta a fundamentação adotada pela fiscalização, é a derivada da “*falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica*” (art.40). Nos termos de tal dispositivo legal, cabe ao Fisco atestar dois eventos: existência de pagamento e falta de sua escrituração.

Considerando o farto material coletado, a fiscalização dispunha de elementos que justificariam o aprofundamento da auditoria rumo à obtenção da comprovação da realização dos pagamentos, a começar, por exemplo, com intimações aos mesmos fornecedores para que comprovassem o recebimento da contraprestação pelo suposto fornecimento das mercadorias. Nesse contexto, notas fiscais (nem todas acompanhadas dos respectivos comprovantes de recebimento das mercadorias), cópias de extratos de carteiras de cobranças de títulos e de livros contábeis dos tais laboratórios não são suficientes para atestar, com a certeza exigida para a incidência do dispositivo que trata da presunção de omissão de receitas, que os pagamentos ocorreram e foram realizados pelo sujeito passivo.

Para que a omissão de receitas pudesse ser caracterizada à luz do art.40 da Lei nº 9.430/96, já vigente à época dos fatos geradores (ano-calendário 1997), o Fisco não poderia se furtar a comprovar os pagamentos relativos a todas as notas fiscais por ele discriminadas, ou ao menos acostar indícios relacionados ao evento pagamento.

Frise-se, mais uma vez, que tal dispositivo legal não alberga hipótese de presunção de omissão de receitas decorrente da não escrituração de compras ou da não comprovação da origem dos recursos utilizados para pagamento de compras, como parece ter entendido a fiscalização, mas da falta de escrituração de pagamentos, que necessitam ser por ela comprovados.

A decisão de primeira instância também incorreu no mesmo equívoco:

*“(…) No entanto, o Termo de Constatação e Intimação de fl.1812 esclarece que as notas fiscais de compras relacionadas em seus anexos foram apresentadas pelos próprios fornecedores dos produtos. Os elementos comprobatórios das aquisições, constituídos de cópias autenticadas de notas fiscais, comprovantes de recebimentos dos produtos e cópias dos lançamentos contábeis efetuados pelos fornecedores, constam de fls. 165 a 1797.*

*Não há como conceber as hipóteses aventadas pela interessada, de emissão das notas fiscais pelos fornecedores apenas com o objetivo de desconto de títulos junto a instituições financeiras, ou de aquisição dos produtos por concorrentes da atuada, com o uso do nome desta.*

*As indústrias farmacêuticas não emitiriam centenas de notas fiscais, representativas de vendas em montante superior a R\$ 4.900.000,00 - sujeitando-se aos tributos delas decorrentes - se as operações não tivessem ocorrido. Também não negociariam com distribuidoras sem que estas estivessem devidamente identificadas.*

*Assim, tem-se como comprovada a ocorrência das operações de venda para a atuada, arroladas nos anexos ao Termo de Constatação e Intimação de fl. 1812.*

*Foram tributadas as diferenças entre os valores das compras escrituradas pela empresa atuada e os montantes das notas fiscais nas quais esta figura como destinatária, uma vez configurada a presunção legal de que os recursos utilizados para o pagamento das compras que deixaram de ser contabilizadas são provenientes de receitas anteriormente omitidas, a teor do disposto no artigo 40 da Lei nº 9.430/1996, a seguir reproduzido:*

***"Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita".***

*A presunção de que se valeu a autoridade fiscal é juris tantum ou relativa, podendo, portanto, ser elidida pela prova em contrário. De qualquer modo, como a presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, caberia tão somente ao sujeito passivo a comprovação de sua improcedência.*

***Assim, basta ao Fisco demonstrar a existência de aquisições não escrituradas para satisfazer o onus probandi a seu cargo. Por conseguinte, não há que se falar em necessidade de provar, concomitantemente, a ocorrência de outras hipóteses de presunção legal de omissão de receita.” (destaquei)***

Diversos julgados administrativos atestam a impossibilidade de autuação decorrente de presunção de omissão de receitas caracterizada por ausência de contabilização de compras. A título exemplificativo:

*OMISSÃO DE COMPRAS. A partir da vigência do artigo 40 da Lei n. 9430/96, a falta de escrituração de compras de bens ou serviços deixou de ser caracterizada como hipótese de omissão de receita, conforme reconhecido pelo artigo 281 do RIR/99. A falta de escrituração de pagamentos é que passou a ser assim caracterizada. (1ªCC, 8ª Turma Especial, Acórdão n° 198-00.102, de 30/01/09)*

*OMISSÃO DE RECEITAS - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTO - Para que a operação possa ser considerada omissão de receita a fiscalização deve provar que o pagamento foi realizado, a suspeição não é suficiente como elemento motivador do lançamento (...). A presunção legal contida no artigo 40 da Lei 9.430/96 parte de um fato conhecido e comprovado; "o pagamento", que não foi objeto de escrituração para se chegar a fato desconhecido que é a receita anteriormente percebida e não declarada que propiciou o pagamento. Se o primeiro fato não é comprovado temos a presunção da presunção, não prevista na lei. (1ªCC, 5ª Câmara, Acórdão n° 105-16.599, de 05/07/07)*

*"IRPJ E DECORRENTES - DIFERENÇA DE ESTOQUES E NÃO CONTABILIZAÇÃO DE COMPRAS - INEXISTÊNCIA DE BASE LEGAL PARA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS - Correto o entendimento da Turma Julgadora de Primeiro Grau ao cancelar as exigências calçadas em fatos que não se amoldam às presunções tomadas pela fiscalização. Nem mesmo a omissão de compras, quando a, fiscalização não faz prova do pagamento, pode ser enquadrada na presunção legal do art. 40 da Lei n° 9.430/96 (...)" (1ªCC, 7ª Câmara, Acórdão n° 107-08.657, de 27/07/06)*

As considerações postas no acórdão n° 198-00.102 são aplicáveis à hipótese.

Vejamos:

*"(...) Ocorre que o artigo 228 do RIR/94 foi alterado pelo artigo 40 da Lei n.9.430, de 1996. Esse fato não foi anotado pela fiscalização (...).*

*O artigo 40 da Lei n. 9430 tem a seguinte redação:*

*"A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam também omissão de receita".*

*Ora, o artigo 40 da Lei n. 9430 alterou as situações de fato previstas como hipóteses de presunção de omissão de receitas. Enquanto **antes** do artigo 40 caracterizava omissão de receita a falta de contabilização da aquisição de bens, direitos e serviços, **após** o artigo 40 passou a caracterizar omissão de receita a falta de contabilização de pagamentos em geral.*

.....

*Equívocou-se a fiscalização, portanto, ao embasar a exigência fiscal em dispositivo já alterado por legislação superveniente. A hipótese descrita no Relatório da Atividade Fiscal - falta de escrituração de compra de mercadorias - não estava mais prevista no ordenamento jurídico como ensejadora da presunção da omissão de receita.”*

Em suma, o fato de a fiscalização ter empregado hipóteses de presunção distintas e inconciliáveis bastaria para se infirmar o lançamento. Ademais, considerando o art.40 da Lei nº 9.430/96 como o principal fundamento do auto de infração, como entendeu a decisão de primeira instância e cuja decisão foi guerreada pelo recurso voluntário, ainda assim não pode subsistir a autuação, vez que a fiscalização não comprovou devidamente a realização dos pagamentos relacionados às notas fiscais relacionadas.

Em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula, esta decisão com relação ao lançamento do IRPJ estende-se aos lançamentos reflexos.

Pelo exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso.

(assinado digitalmente)  
Eduardo Martins Neiva Monteiro