



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

Processo n° 19515.001930/2007-93
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-000.784 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2012
Matéria SIMPLES
Recorrente MORADIA DISTRIBUIDORA DE FERRO E AÇO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

Exercício: 2002

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE. Alegações de ofensa a princípios constitucionais não podem ser analisadas pelo julgador na esfera administrativa, pois não possuem competência para examinar hipóteses de violação à Constituição Federal, conforme artigo 62 do RICARF e Súmula 2 do CARF:

NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA DAS HIPÓTESES ELENCADAS NO ARTIGO 59 DO DECRETO 70.235/72. As hipóteses de nulidade do procedimento são aquelas elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não havendo que se falar em nulidade por outras razões.

OMISSÃO DE RECEITAS - COMPRAS NÃO REGISTRADAS - PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS - A falta de escrituração de pagamentos efetuados na compra de mercadorias pela pessoa jurídica, as quais também não estão registradas na contabilidade (Livro de Registro de Entrada de Mercadorias), evidencia que os pagamentos foram efetuados com recursos mantidos à margem da contabilidade, o que autoriza a presunção de omissão de receitas, conforme o disposto no art. 40 da Lei nº 9.430/1996.

MULTA DE OFÍCIO - Nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, à falta de recolhimento tempestivo do tributo, é devida a exigência de multa de ofício no percentual de 75%

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se o presente caso de Autos de Infração consubstanciados em lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e INSS, todos incluídos na sistemática do Simples, somados a multa de ofício e juros à taxa SELIC referentes a fatos geradores ocorridos no ano de 2002. As infrações apuradas correspondem a (i) Omissão de Receitas – Pagamentos efetuados à margem da escrituração e (ii) Saldo credor de caixa.

Intimado da lavratura dos Autos de Infração o Recorrente, apresentou Impugnação fls. 137/154, alegando, em síntese, o que segue:

(i) Por se tratar de omissão de receitas, a autoridade fiscal deveria ter tratado o assunto com muito mais cautela, visto que a perda, deterioração, não recebimento, devolução das mercadorias, são fatos que deveriam ter sido apurados, sob pena de invalidade do auto;

(ii) A real situação das notas fiscais e mercadorias supostamente omitidas, somente seriam perceptíveis com análise de estoque, inventário, livro diário e não somente como ocorreu, por amostragem, ou mesmo com base em livro que não se presta a essa necessidade, como é o caso do livro Caixa adotado pela Recorrente, que é regida pelo Simples;

(iii) O auto de infração e imposição de multa seria nulo por manifesta iliquidez. A fiscalização teria invertido a ordem lógica da legislação, intimando a impugnante a esclarecer, no prazo de 20 dias, a origem dos recursos utilizados para os pagamentos de compras realizadas perante estabelecimentos fornecedores;

(iv) A garantia constitucional de ampla defesa estaria prejudicada, pois nenhum ser humano conseguiria comprovar de forma inequívoca, fatos que se sucederam há 5 anos no diminuto prazo de 20 dias;

(v) Seria infundada a inversão do ônus da prova imposta, que vem ganhando espaço de forma equivocada e carece de previsão legal. Não admite que seja responsabilizada por não ter a possibilidade de apresentar provas de sua inocência, quando cabe à fiscalização o dever de provar que a imputação é válida e verdadeira;

(vi) A carta magna em seu art. 179 prescreve tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte. A Lei nº 9.317/96, art. 7º, § 1º, "a" a "c",

determina os documentos que deverão ser mantidos pelas empresas enquadradas em tal regime. A Recorrente, ainda que detivesse todos os documentos previstos em lei, somente lhe foi solicitado o livro Caixa e o livro Registro de Entradas;

(vii) Em se tratando de omissão de compras, deveria ser solicitado o livro de Inventário, que demonstra o estoque da empresa, o que afastaria as suspeitas da fiscalização. No que tange à omissão de receitas, a lei do Simples trataria do assunto no art. 18;

(viii) A presunção legal tratada no artigo exige um mínimo de atividade por parte do fisco, o que não ocorreu, uma vez que o agente fiscal imputou a infração com base em dados superficiais, sem adentrar de forma mais aprofundada na questão;

(ix) Baseando-se no art. 40 da Lei nº 9.430/96, tipificou-se a suposta conduta da impugnante. No entanto, o dispositivo tem sido alvo de inúmeras controvérsias no âmbito jurídico, visto que esse tipo de presunção já teria sido anteriormente afastada pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, nos termos da Súmula 182.

(x) Não poderia o legislador ou o intérprete alterar o conteúdo e os limites traçados na tributação do imposto de renda, sob pena de afronta ao princípio da legalidade, previsto nos arts. 97 do CTN e 150,1 da CF. Não configuraria hipótese de incidência do tributo a mera presunção de renda percebida;

(xi) Não teria sido comprovado concretamente as supostas omissões, já que a presunção de renda não pode ser equiparada a renda, o que faz com que inexista o nascimento da obrigação tributária por completa ausência de subsunção do fato descrito no auto de infração à norma de incidência tributária radicada no texto constitucional;

(xii) Uma vez que se esteja diante de um tributo cujo lançamento se dê por homologação, não poderia o fisco constituir o crédito tributário dos fatos geradores ocorridos entre janeiro e junho de 2002, pois os mesmos já teriam caducado;

(xiii) A multa punitiva de 75% deve guardar consonância com os princípios constitucionais tributários aplicados ao dever principal. Se a CF veda a utilização do tributo com efeito de confisco, o mesmo princípio é aplicável ao dever acessório;

(xiv) A Lei 9.430/96, art. 61, veio estabelecer percentual máximo de 20% para as multas moratórias, supostamente para atender a realidade atual de economia estável. Tal percentual poderia ter sido adotado pela fiscalização. O próprio art. 106, II, "c" do CTN determina a aplicação da lei que comine pena menos severa ao contribuinte.

Tendo em vista a lavratura dos presentes Autos de Infração, a D. autoridade fiscal houve por bem protocolar uma Representação Fiscal para Exclusão de Ofício da Recorrente do Simples, consubstanciado no processo nº 19515.001929/2007-69, o qual encontra-se apensado aos presentes autos (fls. 942/970). Em decorrência dessa representação fiscal, foi expedido o Ato Declaratório Executivo Dicat/ Derat/ SPO nº 173/2009 (fls. 839).

A Recorrente embora notificada da decisão de exclusão do Simples (fls. 970), não apresentou Manifestação de Inconformidade contra a referida decisão de exclusão.

Posteriormente, a D. autoridade Fiscal iniciou outra ação fiscal com a lavratura de Autos de Infração consubstanciados em lançamentos de IRPJ (fls. 869/873), PIS

(fls. 880/883), COFINS (fls. 890/894) e CSLL (fls. 900/903) referentes a fatos geradores ocorridos nos anos de 2003 e 2004. Referidos Autos de Infração encontram-se formalizados no processo administrativo nº 19515.000875/2008-03, o qual também encontra-se apensado aos presentes autos (fls. 676/908).

A base para a lavratura dos Autos de Infração referentes aos anos de 2003 e 2004 foi (i) Omissão de Receitas – Pagamentos efetuados à margem da escrituração e (ii) Resultados operacionais não declarados. A apuração detalhada dos fatos e da base de cálculo constam do Termo de Verificação Fiscal de fls. 842/846.

Cientificada desses lançamentos a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 912/916), sob os seguintes fundamentos:

(i) Não concorda com a omissão de receitas, pois o cálculo da fiscalização teria levado em conta somente a presunção da receita de vendas não se atendo que para presumir a existência de uma receita de venda há que se presumir também o custo da referida receita;

(ii) Os cálculos dos tributos foram realizados com base no lucro real, e não foram observadas as determinações do artigo 247 do Decreto 3.000/1999;

(iii) Para se tributar com base no lucro real, deve-se utilizar como base de cálculo o lucro líquido. Se houve presunção da receita de vendas haveria à luz da legislação que se presumir também o custo, como determina o art. 13 do Decreto-lei nº 1.598/1977;

(iv) O contribuinte também foi desenquadrado de ofício do Simples pela referida presunção de omissão receitas, ocorre que não houve observância da legislação, conforme anteriormente exposto e portanto, entende conter erros de interpretação.

Os autos foram encaminhados para julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Paulo I, a qual houve por bem julgar a Impugnação procedente em parte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Data do fato gerador: 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002, 30/11/2002, 31/12/2002

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO. PAGAMENTOS DE COMPRAS NÃO ESCRITURADOS.

A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica caracteriza omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

LIMITE DE RECEITA BRUTA. EXCLUSÃO DO SIMPLES.

O contribuinte que no ano-calendário ultrapassar o limite de receita bruta permitida deverá ser excluído do Simples, de ofício, com efeitos a partir do ano-calendário subsequente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002, 30/11/2002, 31/12/2002

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO.

O direito de a Fazenda Pública lançar de ofício o crédito Tributário decai após o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, nos casos em que há pagamento antecipado do imposto ou contribuição.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. MULTA DE MORA.

Falece competência às DRJs para se manifestarem sobre eventual caráter de confisco na aplicação da multa de ofício, apreciação reservada aos órgãos do Poder Judiciário. A multa moratória prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, em percentual máximo de 20% não se confunde com a multa de ofício no percentual de 75%, que deverá ser aplicada por expressa previsão legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002, 30/11/2002, 31/12/2002

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

E descabida a alegação de nulidade do auto de infração por manifesta iliquidez, uma vez que os elementos constantes dos autos comprovam a ocorrência das infrações apuradas.

CERCEAMENTO. DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se alegar cerceamento no direito de defesa, por prazo exíguo para atendimento à intimação fiscal, quando constatado nos autos que o próprio contribuinte atendeu à esta mesma intimação dentro do prazo previsto.

ENVIO DE INTIMAÇÃO. ENDEREÇO.

O domicílio tributário do sujeito passivo para fins de intimação será o seu endereço cadastral, informado pelo próprio contribuinte à administração tributária.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

O decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e da

Contribuição para a Seguridade Social (INSS) também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO REAL. PRESUNÇÃO DE CUSTOS. INEXISTÊNCIA.

Não há previsão legal para que se presuma também o custo da correspondente receita, apurada de ofício, por presunção legalmente prevista.

CUSTO DAS MERCADORIAS. DEDUÇÃO.

Constatado nos autos que a fiscalização considerou o prejuízo fiscal, apurado pelo contribuinte, no lançamento de ofício, não há que se alegar que o custo das mercadorias não teria sido deduzido.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão recorrida houve por bem reconhecer a decadência dos tributos referentes ao período de janeiro a junho de 2002. Dessa forma, restaram pendentes os créditos de julho de 2002 a dezembro de 2004.

Vale ressaltar que a decisão recorrida julgou todos os processos que se encontram apensados, quais sejam processo nº 19515.001929/2007-69 (exclusão do Simples), nº 19515.000875/2008-03 (lançamentos referentes aos anos de 2003 e 2004) e nº 19515.001930/2007-93 (lançamentos referentes ao ano de 2002).

Inconformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de São Paulo I, a Recorrente apresentou o presente Recurso Voluntário, abrangendo todos os processos citados acima, alegando, em síntese, o que segue:

(i) Preliminarmente arguiu a nulidade dos autos de infração, em vista de suposto cerceamento de defesa e inexistência de fundamentação legal;

(ii) Os autos de infração não corresponderiam à realidade dos fatos, já que as autuações teriam se fundado em meras presunções que não caracterizariam meios suficientes a ensejar a penalização a ela imposta e o agente fiscal não pode valer-se da discricionariedade na consecução de seus atos;

(iii) Quanto ao mérito alega a inconstitucionalidade da exigência tributária com base em lançamento presuntivo, de acordo com o artigo 40 da Lei nº 9430/96;

(iv) A fiscalização deveria ter solicitado a apresentação de todos os documentos que tivessem o condão de reforçar as suspeitas quanto à omissão de receitas, principalmente o Livro de Inventário, que demonstraria de forma clara e inequívoca o estoque da empresa e afastaria as suspeitas de omissão de receitas;

(v) A presunção do artigo 40 da Lei nº 9.430/96 teria sido afastada pela súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos;

(vi) Não configuraria a incidência de IRPJ sobre mera presunção de renda percebida, conforme teria ocorrido no presente caso;

(vii) O ônus da prova seria da fiscalização que deveria ter demonstrado e comprovado a efetiva assunção de recursos que constituiriam rendimentos tributáveis e não simplesmente presumir que seriam rendas e impor a obrigação tributária à Recorrente;

(viii) O levantamento fiscal deveria colher provas objetivas suficientes para embasar a autuação, demonstrando exatamente as causas e as razões de eventuais diferenças a serem tributadas, não podendo simplesmente atuar no campo subjetivo;

(ix) A Recorrente teria suportado prejuízos fiscais no período de 2003 e 2004, quando desenhada do Simples, o que deveria ter sido levado em consideração pela fiscalização;

(x) Quanto à multa de 75% prevista do artigo 44, I da Lei nº 9.430/96, alega ser abusiva e confiscatória requerendo seja reduzida ao percentual de 20%, conforme estabelece o artigo 61 do mesmo diploma legal.

Oportunamente os autos foram enviados a este Colegiado. Tendo sido designado relator do caso, requisitei a inclusão em pauta para julgamento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

Como o Recurso Voluntário preenche os pressupostos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Início, assim, pela análise da arguição de nulidade suscitada pela Recorrente.

I – NULIDADE DO LANÇAMENTO

A Recorrente alega que o procedimento adotado pela fiscalização ao efetuar o lançamento de ofício teria violado preceitos da Constituição. Isso porque, segundo a Recorrente, a autuação teria sido pautada em simples presunções de omissão de receitas e cerceado seu direito de defesa. Segundo afirma a Recorrente, o prazo de 20 dias para manifestação concedido pela D. autoridade fiscal no curso do procedimento fiscalizatório era escasso, o que teria lhe impossibilitado apresentar os documentos comprobatórios.

Primeiramente, cumpre esclarecer que as alegações de ofensa a princípios constitucionais não podem ser analisadas pelo julgador na esfera administrativa, visto que estes não possuem competência para examinar hipóteses de violação à Constituição Federal, conforme artigo 62 do RICARF, *in verbis*:

Art.62: Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A esse respeito segue o enunciado da Súmula 2 do CARF:

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

Dessa forma, não compete a este Conselho analisar argumentos relativos à ofensa ou não à Constituição Federal.

Quanto à alegação de que o prazo de 20 dias era insuficiente para que a Recorrente conseguisse apresentar todos os documentos solicitados, não há nos autos nenhum pedido de dilação do referido prazo de 20 dias, conduta frequentemente utilizada pelos contribuintes quando se encontram incapazes de apresentar a documentação solicitada no prazo estabelecido pela fiscalização.

Se efetivamente precisasse de mais tempo para apresentar os documentos deveria ter solicitado um prazo maior para tanto, mas este não foi solicitado. Dessa forma, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, visto que esta não requereu uma dilação do prazo, o que certamente seria aceito pela fiscalização, como ocorre rotineiramente.

No que consiste à arguição de nulidade do lançamento por este ter sido pautado em meras presunções, vale ressaltar que esse fato também não seria suficiente para ensejar a nulidade do lançamento, pois não encontra-se entre umas das hipóteses taxativas de nulidade trazidas pelo artigo 59 do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

O próprio CARF já se manifestou diversas vezes no sentido de que o artigo transcrito acima traz um rol taxativo de hipóteses de nulidade. Vejamos:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - Os casos taxativos de nulidade, no âmbito do processo administrativo fiscal, são os enumerados no art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Se o Auto de Infração possui todos os requisitos necessários à sua formalização, estabelecidos pelo art. 10 do citado Decreto, não se justifica argüir sua nulidade, notadamente se o sujeito passivo autuado demonstra conhecer os fatos motivadores do lançamento, ao manifestar sua defesa. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10319281 do Processo 108050026679452, Data: 18/03/1998)

Tendo em vista o que dispõe no Decreto nº 70.235/72 e os procedimentos adotados pela fiscalização, é incontroverso que o lançamento foi efetuado por pessoa competente e não houve preterição do direito de defesa. Dessa forma, tratando-se de um rol taxativo de possibilidades para a decretação da nulidade, não há que se falar no presente caso de nulidade do lançamento.

II – MÉRITO

A) Exclusão da Recorrente do Simples

O Ato Declaratório Dicat/Derat/SPO nº 173/2007 de exclusão da Recorrente do Simples não foi contestado através de Manifestação de Inconformidade, conforme se observa nos autos. Dessa forma deixo de me pronunciar acerca de referida exclusão.

B) Lançamentos referentes ao ano de 2002

A Recorrente alega que por se tratar de omissão de compras, deveriam ter sido apuradas as perdas, deteriorações e devolução das mercadorias, sob pena de invalidade do auto.

Porém, segundo constatado pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (fls. 75/81) a infração refere-se a pagamentos de compras de mercadorias que não foram escriturados pela Recorrente. Conforme se observa dos documentos juntados aos autos, alguns fornecedores, como por exemplo a GERDAU, foram intimados para apresentar a relação de vendas realizadas para a Recorrente no ano de 2002 (fls. 41/42 e 46/49).

Diante dessas informações prestadas pelos fornecedores, a fiscalização concluiu que os valores que teriam sido pagos por essas compras não foram escriturados e diante dessa falta de escrituração a Recorrente foi intimada a prestar esclarecimentos (fls. 58).

Em resposta à intimação, a Recorrente afirmou que os valores que não foram escriturados como pagamentos foram na verdade quitados por um de seus sócios, tendo em vista a situação difícil que se encontrava a empresa (fls. 63).

Assim, resta claro que a Recorrente mesmo intimada a esclarecer a discrepância em suas escriturações, não trouxe provas concretas para afastar as acusações da D. autoridade fiscal e apenas informou que os pagamentos teriam sido efetuados por um de seus sócios.

Diante disso, a fiscalização não encontrou outra saída senão a tributação da Recorrente pautada em omissão de receitas, conforme dispõe o artigo 40 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

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.

Conforme se observa do artigo acima transcrito, a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, sem a comprovação da origem destes recursos é presunção legal de omissão de receitas.

O lançamento da omissão de receitas baseou-se no artigo 281, I e II, do RIR/1999, *in verbis*:

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

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

***III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.”*(não grifado no original)**

Por se tratar de lançamentos de tributos enquadrados no Simples, oportuno se faz transcrever o artigo 18 da Lei nº 9.317/1996, o qual estabelece que todas as presunções de omissão de receitas existentes na legislação de regência dos impostos são consideradas nos casos de tributação pelo Simples. Vejamos:

Art. 18º Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições de que trata esta Lei, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas.

Portanto, há que se observar que no presente caso a presunção de omissão de receitas é legal, visto estar prevista na legislação que rege os tributos em questão, o que afasta de pronto a alegação da Recorrente de ofensa ao princípio da legalidade.

Porém, vale ressaltar que a D. autoridade fiscal não pode tributar o contribuinte sob o único fundamento de presunção de omissão de receitas, visto que há um limite para essa presunção.

Entretanto, no presente caso não há que se falar em lançamento pautado apenas em presunções. O procedimento fiscalizatório teve início com a análise das planilhas enviadas pelos fornecedores e as escriturações da Recorrente em seu livro Caixa, o que resultou na discrepância entre os pagamentos escriturados e as mercadorias compradas. Diante

dessa discrepância, concluiu-se que os pagamentos foram feitos através de receitas que não foram escrituradas. Assim, é inegável a configuração de omissão de receitas.

O próprio CARF já se manifestou diversas vezes acerca dessa matéria.
Vejam os:

(...) OMISSÃO DE RECEITA - FALTA DE REGISTRO DE RECEITAS - Diferenças verificadas entre os valores escriturados com a exploração de estacionamento em aeroportos e aqueles informados pela INFRAERO, caracterizam, de forma inquestionável a omissão de receita.
OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - Se, em razão de levantamentos feitos através de seu movimento diário, resultar credor o saldo de caixa, sem que haja qualquer esclarecimento capaz de infirmá-lo, procede a exigência do imposto correspondente, por evidenciar omissão de receita.
OMISSÃO DE RECEITAS - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS - A falta de contabilização de dispêndios autoriza a presunção de que os valores dos respectivos pagamentos foram oriundos de receitas omitidas na apuração dos resultados da empresa. **DESPESAS OPERACIONAIS - Legítima a glosa de despesas operacionais registradas a título de conservação e reparos, quando na realidade referem-se a aquisição de materiais utilizados na construção de imóvel.**
RECURSO "EX OFFICIO" - TRD - É de se negar provimento ao recurso de ofício interposto contra a decisão que dispensou a parcela do crédito tributário constituído com base na TRD. Recurso de Ofício Negado Recurso Voluntário Provido Parcialmente. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 7ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10705807 do Processo 108800214089121, Data: 11/11/1999). (não grifado no original)

OMISSÃO DE RECEITAS - COMPRAS NÃO REGISTRADAS - PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS - A falta de escrituração de pagamentos efetuados na compra de mercadorias pela pessoa jurídica, as quais também não estão registradas na contabilidade (Livro de Registro de Entrada de Mercadorias), evidencia que os pagamentos foram efetuados com recursos mantidos à margem da contabilidade, o que autoriza a presunção de omissão de receitas, conforme o disposto no art. 40 da Lei nº 9.430/1996. **LANÇAMENTOS REFLEXOS - Dada à relação de causa e efeito a que se vincula ao fato gerador do IRPJ, idêntica decisão deverá ser adotada para os lançamentos que lhe são reflexos, em razão de sua respectiva decorrência. Recurso improvido. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 5ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10515499 do Processo 18471001090200415, Data: 26/01/2006) (não grifado no original)**

PRELIMINAR - DA NULIDADE DA DECISÃO "A QUO" - O pedido de diligência pode ser indeferido pelo órgão julgador de primeira instância administrativa quando prescindível para a apreciação do lançamento tributário, sem configurar cerceamento ao direito de defesa. **OMISSÃO DE RECEITAS - COMPRAS NÃO REGISTRADAS - PAGAMENTOS NÃO**

ESCRITURADOS - EXISTÊNCIA DE PRESUNÇÃO LEGAL EXPRESSA - A falta de escrituração de pagamentos efetuados na compra de mercadorias pela pessoa jurídica, as quais também não estão registradas na contabilidade, evidencia que os pagamentos foram efetuados com recursos mantidos à margem da contabilidade, o que autoriza a presunção de omissão de receitas, conforme o disposto no art. 40 da Lei nº 9.430/1996. LANÇAMENTOS REFLEXOS - PIS, COFINS E CSLL - A decisão proferida no processo principal deve ser a eles aplicada, face à íntima relação de causa e efeito que os vincula. Recurso improvido. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 5ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10515459 do Processo 10140000607200308, Data: 08/12/2005) (não grifado no original)

Assim, diante de todo o exposto conclui-se que a falta de escrituração de pagamentos efetuados é motivo suficiente para a caracterização de omissão de receitas, devendo o contribuinte provar que os valores pagos foram efetivamente escriturados.

A Recorrente diversas vezes alegou que o ônus da prova é do Fisco e que este deveria ter se aproveitado de todos os documentos possíveis para assim chegar a uma conclusão mais concreta quanto à omissão de receitas. Nesse ponto, concordo com referida alegação, na medida em que a D. autoridade fiscal deve utilizar de todos os meios que tem acesso para efetuar um lançamento pautado em infrações concretas.

Ocorre que, conforme se observa dos presentes autos, a fiscalização confrontou as informações recebidas pelos fornecedores da Recorrente com suas escriturações em seu Livro Caixa e a partir dessa comparação chegou à conclusão de que teria configurado omissão de receitas.

O argumento de que a fiscalização deveria ter se baseado em outros livros fiscais não prospera, pois convencida da discrepância das escriturações a fiscalização intimou a Recorrente a se manifestar e esta não trouxe nenhuma prova contrária concreta.

Como bem apontado pela decisão recorrida, “no caso em concreto, o levantamento fiscal não foi fundamentado em amostragem como alega a defesa, mas em Relações de Notas Fiscais municiadas pelos fornecedores do contribuinte intimados pelo auditor-fiscal, que constatou informações divergentes nos sistemas da RFB. Com base nestas Relações de Notas Fiscais, o contribuinte foi intimado e re-intimado a justificar a origem dos recursos utilizados para os pagamentos das compras realizadas, indicando para cada fornecedor, o número da Nota Fiscal, a data de emissão, o código CFOP, o valor da Nota Fiscal, o valor da Duplicata e data do pagamento. No entanto, o interessado não logrou justificar os pagamentos”.

Sendo assim, concordo com a decisão recorrida e mantenho os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e INSS calculados de acordo com a sistemática do Simples referente aos meses de julho a dezembro de 2002.

C) Lançamentos referentes aos anos de 2003 e 2004

Em relação aos tributos lançados após a exclusão da Recorrente do Simples, os motivos do lançamento foram os mesmos que levaram à sua exclusão, quais sejam, omissão de receitas decorrentes da falta de escrituração de pagamentos efetuados e saldo credor de caixa. Dessa forma, o entendimento utilizado no tópico anterior é o mesmo para a análise dos lançamentos referentes aos anos de 2003 e 2004.

Quanto à alegação da Recorrente de que por terem sido calculados os tributos com base no Lucro Real a fiscalização deveria ter observado as determinações do artigo 247 do RIR/1999, que estabelece que para se tributar com base no lucro real deve ser utilizado como base de cálculo o lucro líquido e no caso de presunção de receita de vendas haveria que se presumir também o custo, como determina o artigo 13 do Decreto-lei nº 1.598/1977, entendo que o mesmo não merece prosperar.

Isso porque a base de cálculo utilizada pela fiscalização ao lançar os tributos foi justamente o lucro líquido auferido pela Recorrente no período referente ao lançamento. A decisão recorrida bem esclarece a forma como foram calculados os tributos. Vejamos:

“Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, devido à exclusão de ofício do contribuinte do Simples em razão da receita bruta ter ultrapassado o limite legal no ano-calendário 2002 (Ato Declaratório Dicat/Derat/SPO nº 173/2007), o contribuinte foi intimado e re-intimado a apresentar os livros Diário e Razão dos anos-calendário 2003 e 2004, para obtenção dos lucros reais trimestrais, tendo os mesmos sido entregues em 08/02/2008. Após confrontar as Relações de Notas Fiscais emitidas pelos estabelecimentos fornecedores com os livros Registros de Entrada, o auditor-fiscal constatou a existência de compras com efetivo pagamento à margem da escrituração. Não havendo atendimento à intimação para esclarecer a origem dos recursos utilizados para os pagamentos das compras questionadas, os pagamentos não escriturados foram objeto de lançamento de ofício, em razão do art. 841, inciso VI do RIR/99. A autoridade lançadora constatou, ainda, a infração referente aos Resultados Operacionais Não Declarados. Através dos balanços patrimoniais e demonstrativos, constantes dos livros Diários, foi possível apurar os lucros/prejuízos trimestrais, tendo-se apurado em 31/12/2003 o valor tributável de R\$ 30.704,84. Nos demais períodos de apuração trimestrais, pelos balanços patrimoniais apurou-se prejuízos, os quais foram considerados para deduzir o lançamento das omissões de receitas citadas. Portanto, o contribuinte apresentou à fiscalização, os Balanços Patrimoniais acompanhados da Demonstração do Resultado do Exercício encerrados nos trimestres de 2003 e 2004 (fls. 772 a 798). Observe-se que na Demonstração do Resultado do Exercício deve-se deduzir o Custo das Mercadorias Vendidas para o cômputo do Resultado Líquido do Exercício.”

Dessa forma, não há que se falar em presunção dos custos das mercadorias para efetuar a dedução, visto que referidos custos foram aproveitados na Demonstração do Resultado do Exercício da Recorrente e considerados pela fiscalização ao proceder ao lançamento de ofício. Vale ressaltar que foram deduzidos também da apuração do lucro real os

prejuízos suportados pela Recorrente nos anos de 2003 e 2004. Assim, não poderiam ser novamente deduzidos os custos da mercadoria conforme requer a Recorrente.

Portanto, mantenho os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes aos anos de 2003 e 2004, nos exatos termos do auto de infração.

III – MULTA DE OFÍCIO

Tendo em vista a configuração de omissão de receitas, a D. fiscalização aplicou a multa de ofício no percentual de 75% sobre os valores considerados omitidos. Referida multa encontra-se prevista no artigo 44, I da Lei 9.430/96, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

Conforme estabelece o referido artigo, a multa de ofício é aplicável nos casos em que ocorre a falta de pagamento ou recolhimento do tributo, exatamente o que ocorreu no presente caso, visto ter sido configurada omissão de receitas.

Dessa forma, é incontestável a aplicação de multa de ofício quando comprovada a configuração de omissão de receitas. A jurisprudência do CARF é unânime neste sentido. A título de exemplo transcrevo ementa que trata desse assunto:

“IRPJ E CSLL – (...) MULTA DE OFÍCIO - Nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, à falta de recolhimento tempestivo do tributo, é devida a exigência de multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento). Ausência de caráter confiscatório. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. JUROS DE MORA - TAXA SELIC - Não tendo sido declarada a inconstitucionalidade do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, é de ser mantido o lançamento de juros de mora calculados segundo a variação da taxa SELIC, mormente quando firmada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça por sua legalidade. Recurso desprovido. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 5ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10514619 do Processo 10325001434200379, Data: 11/08/2004)” (não grifado no original)

Em contrapartida, alega a Recorrente que a multa a ser exigida pelo Fisco no percentual de 75% deveria ser substituída pela multa moratória de 20% prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

No entanto, da leitura do *caput* do artigo acima transcrito é possível perceber que este se refere à multa de mora devido ao inadimplemento da obrigação tributária principal, ou seja, este percentual será aplicado nos casos de atraso do pagamento do tributo, não sendo este o caso ora analisado.

Com efeito, no caso em tela foi constatado pela autoridade fiscal omissão de receitas e insuficiência no recolhimento dos tributos, sendo então constituído o crédito por meio do lançamento de ofício.

Desta forma, como não se trata de atraso no pagamento dos tributos mas falta de recolhimento, a multa aplicável é a de ofício no percentual de 75% sobre as diferenças apontadas, conforme prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9430/76. Dessa forma, mantenho a aplicação da multa de ofício de 75 %.

Portanto, em razão de tudo o quanto acima exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto