



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

Processo n° 19515.002262/2006-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-000.760 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de novembro de 2012
Matéria Auto de Infração - IRPJ, CSLL, PIS e COFINS
Recorrente COMERCIAL FARMACÊUTICA JEAN DE LA HUERTA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS. NÃO AFASTABILIDADE DA PRESUNÇÃO PELO CONTRIBUINTE.

A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica na compra de mercadorias autoriza a presunção legal de omissão de receitas, ficando ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, o que não ocorreu no caso.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS E COFINS.

Verificada a omissão de receita, o valor correspondente deverá ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social, do PIS e da Cofins, nos termos do § 2º do artigo 24 da Lei nº 9.249/95.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003, 2004

TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA - ALÍQUOTA ZERO

Fica mantida a exigência do PIS quando o sujeito passivo não comprova que a receita omitida apurada no procedimento fiscal decorreu da venda de produtos submetidos a tributação monofásica daquela contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2003, 2004

TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA - ALÍQUOTA ZERO

Mantêm-se a exigência da Cofins quando o sujeito passivo não comprova que a receita omitida apurada no procedimento fiscal decorreu da venda de produtos submetidos a tributação monofásica daquela contribuição.

Recurso conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Carlos Mozart Barreto Vianna, Marcelo Cuba Netto, Rafael correia Fuso, Gilberto Baptista e João Carlos de Lima Junior.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em face da contribuinte, que cobra IRPJ, CSLL, Pis e Cofins relativos ao anos calendários de 2002 e 2003, em decorrência de omissão de receita – pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade, e aplicação de multa de 75%.

Vejamos com detalhes a imputação da Receita Federal nas transcrições do Relatório Fiscal:

Em 29/03/2006 demos inicio à Fiscalização, onde foram solicitados os documentos e livros fiscais referentes ao ano-calendário de 2002.

Da análise da documentação apresentada, constatamos haver compras em volume inferior ao constante na base de dados da Secretaria da Receita Federal.

No decorrer da fiscalização, foram entregues diversos termos de prorrogação, bem como de Ciência e de Continuação de Prosseguimento Fiscal.

O Contribuinte apresentou no ano fiscalizado, a DIPJ, tendo como opção o Lucro Real.

Constatamos que o montante de compras apurado na DIPJ do Ano-Calendário de 2002 — Ficha 04A linha 21 no valor de R\$ 674.764,90 (seiscentos e setenta e quatro mil, setecentos e sessenta e quatro reais e noventa centavos) e no Livro de Registro de Entrada de Mercadorias, eram bem inferiores ao constante na base de dados da Secretaria da Receita Federal.

Em virtude dessas diferenças constatadas, foram circularizados diversos fornecedores no sentido de se obter informações sobre o total de compras.

De posse das informações colhidas junto aos fornecedores, constatamos que diversas compras não haviam sido registradas.

Em 09/10/2006 o contribuinte foi intimado a esclarecer a ausência de registro e escrituração dessas aquisições, relacionadas por data de pagamento, bem como a origem dos recursos utilizados nos pagamentos efetuados, cuja relação está anexa ao presente Termo contendo 27 (vinte e sete) folhas.

Em 19/10/2006 o contribuinte foi reintimado a apresentar as mesmas justificativas constantes no Termo de Intimação Fiscal de 09/10/2006.

O contribuinte em sua resposta, alega não ser possível esclarecer a ausência de registros tendo em vista não terem sido localizados em seus arquivos as compras relacionadas no Termo de Intimação Fiscal de 09/10/2006.

Diante do exposto acima, apuramos o devido crédito tributário.

Elaboramos abaixo um resumo dos pagamentos ocorridos mês a mês referentes às compras realizadas em 2002, abaixo descrito:

<i>Mês</i>	<i>Valor em R\$</i>
<i>fev/02</i>	<i>729.230,25</i>
<i>mar/02</i>	<i>629.586,83</i>
<i>abr/02</i>	<i>577.103,49</i>
<i>mai/02</i>	<i>416.236,34</i>
<i>jun/02</i>	<i>511.861,13</i>
<i>jul/02</i>	<i>792.228,23</i>
<i>ago/02</i>	<i>482.645,93</i>
<i>set/02</i>	<i>705.299,51</i>
<i>out/02</i>	<i>964.589,93</i>
<i>nov/02</i>	<i>197.651,30</i>
<i>dez/02</i>	<i>237.092,62</i>

jan/03 299.234,10

<i>fev/03</i>	4.148,39
<i>mar/03</i>	1.326,03
Total	6.548.234,08

A falta de escrituração de aquisição de mercadorias com a correspondente não comprovação da origem dos recursos utilizados para pagamento das compras não contabilizadas, autoriza a presunção de que os valores dos respectivos custos foram pagos com recursos oriundos de receitas omitidas (movimentação de recursos à margem da escrituração) na apuração dos resultados da empresa, nos termos do art. 40 da Lei nº 9.430/96.

O artigo 24, parágrafo 2º da Lei nº 9.249 de dezembro de 1995, assim dispõe:

"Art. 24. Verificada a omissão de receita, 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 que corresponder a omissão".

Parágrafo 2º - O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para a Seguridade Social — Cofins e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público — Pis/Pasep.

*Assim, foi considerada por presunção legal, a de omissão de receitas no valor de **R\$ 6.548.234,08**.*

Diante do exposto, efetuamos o lançamento de ofício com a lavratura do competente Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ e reflexos, no valor de R\$ 5.824.169,05 (cinco milhões, oitocentos e vinte e quatro mil, cento e sessenta e nove reais e cinco centavos) incluindo-se o valor do principal, multa e juros (calculados até 31/10/2006), conforme processo nº 19515.002262/2006-31.

O lançamento ocorreu em 07.11.2006, sendo apresentada a defesa administrativa pela contribuinte em 07.12.2006, com os seguintes fundamentos:

I — Dos fatos

Nesse tópico o impugnante fez um resumo da autuação.

II— Preliminar de nulidade — Tributação monofásica do PIS e da Cofins

Argumenta o impugnante que, na tributação reflexa pertinente ao PIS e à Cofins, o lançamento foi feito sem atentar para o disposto na Lei nº 10.147, de 21/12/2000, que criou a incidência monofásica sobre uma série de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal.

Ocorre que a partir da Emenda Constitucional no 33/01, foi criada a modalidade de incidência monofásica do PIS e da Cofins, com fulcro no seguinte mandamento constitucional: "a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez" (CF/88, art. 149, § 4.º). Assim, a partir de 1º de abril de 2001, passou a vigorar para o setor de medicamentos e outros produtos a incidência monofásica do PIS e da Cofins, prevista inicialmente na Lei nº 10.147, de 2000.

Segundo essa metodologia de apuração, a tributação de toda a cadeia de produção/revenda de produtos farmacêuticos ocorreria unicamente na venda pela indústria (2,2% para o PIS, e 9,9% para a Cofins), anulando, portanto, os efeitos inconvenientes da tributação em cascata.

Considerando o preceito constitucional que fundamenta a incidência monofásica, é inquestionável a exclusão dos medicamentos e demais produtos insertos no inciso I do art. 1º da citada lei, nas bases cumulativas ou não cumulativas do PIS e da Cofins, uma vez que tal procedimento desvirtua o objetivo do regime monofásico de tributação.

Portanto, a fiscalização tributou indevidamente a totalidade das receitas omitidas com base nas alíquotas de 0,65% (fatos geradores até nov/02) e 1,65% (fatos geradores de dez/02 a mar/03) para o PIS e 3% para a Cofins. Nenhum ônus seria devido sobre os produtos tributados pelas contribuições monofásicas, em face da tributação na origem, no fabricante, pois o impugnante é empresa comercial e não industrial; tampouco é importadora.

III — Presunção de omissão de receitas

Na determinação dos tributos devidos, IRPJ e CSLL, foi considerada como base de cálculo a própria importância da receita omitida, presumindo que o custo da mercadoria vendida estaria integralmente computado na apuração do lucro real, isto é, sugerindo que a omissão ocorre na receita e não nos custos ou despesas. A fiscalização presumiu a omissão de receitas por meio de "despesas operacionais" não lançadas na contabilidade. Nota-se haver uma impropriedade contábil no Auto, pois os valores das compras presumidamente não contabilizadas tratam-se de custos, como se verá a seguir.

A apuração dos tributos sobre a omissão de receitas teve por base os valores das compras supostamente não contabilizadas, haja vista a Relação de Pagamentos efetuados por data, a qual destaca o Resumo dos pagamentos efetuados referentes às compras realizadas em 2002, perfazendo o total anual de R\$6.548.234,08 (incluindo também valores no período de janeiro a março/2003). A fonte desses valores foram diversos fornecedores nela relacionados.

Aliás, o Termo de Constatação Fiscal (TCF) destaca que houve compras em volume inferior ao constante na base de dados da Receita Federal, tendo por base o montante de compras apurado

na DIPJ do ano-calendário de 2002 e no Registro de Entradas de Mercadorias. De posse das informações colhidas de diversos fornecedores, o Fisco elaborou o citado resumo dos pagamentos ocorridos mês a mês, referentes As compras realizadas em 2002.

Dessa forma, a apuração do crédito tributário teve por base a presunção legal de omissão de receitas naquele valor (das compras), com fundamento no art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, o critério para determinação do valor de eventual receita omitida poderia ser o do art. 41 da Lei nº 9.430, de 1996 (art. 286 do RIR/99), sendo a presunção de omissão determinada a partir de levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica. Evidente que os critérios de determinação do valor da eventual receita omitida, estabelecidos nos §§ 1º e 2º do art. 286, aplicam-se às empresas industriais, mas o § 3º determina que os mesmos critérios de apuração de receita omitida aplicam-se, também, As empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda (§ 3º do art. 41). Destaque-se que a lei autoriza a adoção de médias para apuração do valor das receitas omitidas.

Transpondo-se para a empresa comercial o disposto nos citados parágrafos, apurar-se-ia a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de mercadorias em estoque no início do período com a quantidade de mercadorias adquiridas e a soma das quantidades de mercadorias cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do Livro de Inventário.

Assim, o valor da eventual receita omitida seria aquele que resultasse da multiplicação das diferenças de quantidades de mercadorias adquiridas para revenda pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.

Logo, o Auditor Fiscal não poderia furtar-se à aplicação desta regra legal como o fez, mais benéfica ao impugnante do que a utilizada no lançamento do Auto.

Destarte, ao desprezar este critério de apuração do presumido lucro omitido, conclui-se que a motivação da autuação praticada pelo Fisco - tributação dos valores de aquisição de mercadorias (colhidos junto aos fornecedores), demonstrando serem esses os valores da omissão de receita - é de que a receita omitida é igual ao valor não contabilizado dos custos ou despesas operacionais.

Ora, sendo o lucro real o regime de tributação adotado pelo impugnante em 2002, e também em 2003, não haveria matéria a se tributar, uma vez que sendo a receita igual a despesa, nulo, portanto, seria o resultado tributável. Ademais, padecem de inconstitucionalidade as regras constantes do atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), pertinentes à omissão de receitas, na medida em que não contêm normas sobre o

estabelecimento dos custos correspondentes. Diferentemente do regulamento anterior (art. 400, § 6º do RIR/80), que previa "verificada a ocorrência de omissão de receita, será considerado lucro líquido, o valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) dos valores omitidos".

Assim, está-se diante de situação em que somente caberia a tributação de provável lucro auferido da receita decorrente de compra não contabilizada, na presunção de que a receita também fora omitida. Nem sempre a receita da compra não contabilizada é omitida, mas, também para o Fisco, este é o caso.

Em respaldo à inaplicabilidade do procedimento adotado no lançamento, o impugnante faz referência à jurisprudência administrativa.

Conclui que caberia ao Fisco levantar os valores das receitas e compras não registrados e tributar o lucro (se houvesse). O acréscimo patrimonial tributável é sempre um valor líquido, positivo, entre o montante das receitas e dos valores pagos para produzi-las.

Logo, não poderia ser somente o valor da receita omitida a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem consideração dos custos.

No caso do impugnante, o próprio levantamento do Fisco, referente aos pagamentos das compras realizadas em 2002, relacionando, inclusive os fornecedores, numeração e valores de documentos fiscais emitidos, é prova cabal da existência e do valor das quantias passíveis de dedução das receitas omitidas. Diante de tamanha comprovação da existência do valor dos custos relacionados com a obtenção das receitas omitidas, é inaceitável que esses valores não tenham sido levados em consideração.

IV. Do pedido

De todo exposto, requer o impugnante que o Auto de Infração seja julgado improcedente, descontinuando o crédito tributário pretendido pelo Fisco e, conseqüentemente, determinando o arquivamento do presente processo, ora em tramitação, nessa Delegacia.

Protesta, outrossim, pela juntada posterior de memoriais de valor e de outros documentos entendidos como necessários ao disposto na Preliminar de Nulidade, no prazo de dez dias úteis, em virtude da impossibilidade de discriminá-los no momento, conforme facultado pela regra insita na alínea a, do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Posteriormente, a Derat/São Paulo/SP recebeu a documentação de fls. 777/792 pertinente a "Memorial de Valor" apresentado pelo contribuinte em razão da preliminar de nulidade suscitada na impugnação original.

Nesse documento, o contribuinte requereu a juntada aos autos de planilha de Memorial de Valor (fls. 779/787), na qual consta, por fornecedor, a relação de notas fiscais com os valores das receitas que foram objeto de tributação monofásica do PIS e da Cofins, segundo disposições da Lei nº 10.147, de 2000.

O Memorial de Valor teve por base a Relação de Pagamentos efetuados por data, anexa ao Auto de Infração, a qual destaca o Resumo dos pagamentos efetuados referentes as compras realizadas em 2002.

Segundo o impugnante, o levantamento dos valores para o memorial foi exaustivo (total de R\$ 6.548.234,08), no qual fica confirmado que a grande maioria das mercadorias adquiridas sofreram a tributação monofásica (81,33%), não estando sujeitas, portanto, à tributação normal do PIS e da Cofins.

A DRJ manteve integralmente o lançamento, conforme voto abaixo transcrito:

1.2 — PRELIMINAR DE NULIDADE

O impugnante argüiu a nulidade do lançamento do PIS e da Cofins por não ter sido observada a tributação monofásica prevista na Lei nº 10.147, de 2000.

Em verdade, a questão suscitada pelo impugnante, objetivamente, diz respeito ao mérito do lançamento dessas contribuições e será analisada em tópico específico desse Voto.

No caso, cabe salientar que, tendo por base os Autos de Infração do PIS e da Cofins, o Termo de Constatação Fiscal e os demais documentos que fundamentam os lançamentos questionados, pode-se afirmar que foram observados todos os quesitos atinentes formalização da exigência fiscal previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, notadamente quanto à descrição dos fatos, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, demonstração do cálculo das contribuições devidas, além da apuração da multa de ofício e dos juros de mora pertinentes, não tendo sido apontada objetivamente nenhuma falha quanto a estes aspectos.

Ademais, cumpre salientar que a situação aventada pelo defendente não se assenta nos casos de nulidade definidos no art. 59 do citado Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Portanto, não tendo sido verificada a hipótese de cerceamento do direito de defesa e uma vez que a exigência fiscal atendeu aos requisitos legais do Decreto nº 70.235, de 1972, não ha que se falar em nulidade dos lançamentos do PIS e da Cofins.

1.2 — OMISSÃO DE RECEITAS — PAGAMENTOS EFETUADOS COM RECURSOS ESTRANHOS A CONTABILIDADE

De acordo com o auto de infração do IRPJ, o lançamento decorreu da apuração de omissão de receitas caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais.

No Termo de Constatação Fiscal, detalhando a infração, a autoridade lançadora salientou que a falta de escrituração de aquisição de mercadorias, com a correspondente não comprovação da origem dos recursos utilizados para pagamento das compras não contabilizadas, autoriza a presunção de que os valores dos respectivos custos foram pagos com recursos oriundos de receitas omitidas (movimentação de recursos à margem da escrituração) na apuração dos resultados da empresa.

A base legal do lançamento consta do art. 281, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999, in verbis: (...)

É bom lembrar que, segundo dispõe o § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o valor da receita omitida será também considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social, do PIS e da Cofins.

De acordo com o citado art. 281, inciso II do RIR/1999, os fatos apurados pela fiscalização (não contabilização de pagamentos de mercadorias) autorizam a presunção de omissão de receita.

Pode-se dizer que as presunções são classificadas pela doutrina como espécies de provas indiretas. Também a doutrina do Direito Tributário identifica duas espécies distintas, a saber: as legais e as simples (comuns). As presunções legais se subdividem em absolutas (praesumptio iuris et de iure) e relativas (praesumptio iuris tantum). As presunções absolutas não admitem prova em contrário ao fato presumido, já as relativas admitem prova contrária, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário.

As presunções legais relativas provocam a chamada "inversão do ônus da prova", cabendo ao contribuinte provar que o fisco está equivocado. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito, este é o entendimento expresso pelo Código de Processo Civil, art. 333, I. Portanto, o efeito prático da presunção legal relativa é inverter o ônus da prova. Invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume. Cabe, pois, ao contribuinte, para afastar a presunção (se for relativa), provar que o fato presumido não existe.

No tocante ao lançamento em questão, a infração caracterizada como falta de escrituração de pagamentos pertinentes à aquisição de mercadorias constitui presunção legal de omissão de receitas, trazendo a inversão do ônus da prova como consequência imediata da aplicação da lei ao caso concreto.

É importante ressaltar que do ponto de vista estrito da matéria de direito, a tributação a partir da omissão de compras não representou medida discricionária da autoridade fiscal ou inversão irregular do ônus da prova. E que, como acima se viu, a omissão de receitas foi apurada não com base em conduta ou conclusões unilaterais da autoridade fiscal, mas a partir de uma presunção legalmente estabelecida. Agora, se a presunção legal sumariza a prova a cargo do fisco, isto é resultado de uma opção do legislador, baseada na constatação daquilo que ocorre na expressiva maioria dos casos, e não de uma medida arbitrária do autuante.

Quanto à alegação de que a autoridade fiscal deveria ter feito levantamento quantitativo de estoques, para fins de determinação da omissão de receitas, também ela não procede. E que a omissão de receitas determinada a partir de levantamento por espécie de mercadorias adquiridas para revenda constitui outra presunção legal prevista na legislação tributária, em nada se confundindo com a hipótese aqui tratada.

Enquanto a presunção vinculada à falta de escrituração de pagamentos efetuados está prevista no inciso II do art. 281 do RIR/1999, a presunção associada a levantamento de estoques na situação sugerida pelo impugnante consta do art. 286, § 3º do mesmo Regulamento, não havendo entre as duas hipóteses qualquer relação de subordinação ou precedência, ou seja, qualquer uma das duas pode ser autonomamente utilizada pela autoridade fiscal, observada a constituição das devidas provas da infração.

Nada há de irregular, portanto, no procedimento de ofício que se assenta em provas robustas da falta de escrituração de pagamentos, sem ter em conta o levantamento quantitativo de estoques de mercadorias.

Argumentou ainda o impugnante que deveriam ser considerados os custos na apuração da omissão de receitas.

Em relação a esta questão, também não tem razão o contribuinte, que parte da falsa premissa de que a tributação decorre da receita omitida pela comercialização das mercadorias cuja entrada não foi contabilizada. Em verdade, a receita que se tem como omitida, e que presumivelmente foi utilizada para pagar as compras não contabilizadas, foi auferida em período anterior, ou seja, não está ela vinculada à operação que daria ensejo consideração do custo.

(...)

Quanto à alegação de que as regras do RIR/1999 padecem de inconstitucionalidade, deve-se esclarecer que o lançamento foi efetuado nos estritos moldes das leis que regem a matéria e, por força dos princípios da legalidade e da independência e harmonia dos poderes da República, foge à competência da autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de norma legitimamente

inserida no ordenamento pátrio, por se tratar de prerrogativa reservada ao Poder Judiciário (Constituição Federal, art. 102).

A norma jurídica, regularmente editada, goza da presunção de legitimidade e constitucionalidade, cabendo à autoridade administrativa tão-somente velar pelo seu fiel cumprimento, até que seja eliminada do mundo jurídico por uma outra norma superveniente ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal declarando sua inconstitucionalidade.

Desse modo, são inócuas tais alegações na esfera administrativa.

Com referencia às menções feitas à jurisprudência administrativa, cumpre observar que as decisões do Conselho de Contribuintes não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (Parecer Normativo CST nº 390, publicado no DOU de 4 de agosto de 1971).

De todo modo, cumpre esclarecer que, antes do advento do art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996, base legal do art. 281, II, do RIR/1999, era grande a controvérsia acerca do tratamento fiscal no caso de constatação de omissão na escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica. Entretanto, com a definição da presunção legal de omissão de receitas relativamente a pagamentos não contabilizados, situação a qual se insere a falta de escrituração de pagamentos das compras de mercadorias, a questão foi pacificada na jurisprudência administrativa, conforme as seguintes ementas transcritas:

(...)

Feitas estas considerações, conclui-se que o lançamento foi constituído em estrita observância às normas legais que definiram a presunção da omissão de receitas no caso da constatação da falta de escrituração de pagamentos efetuados pelo contribuinte, devendo ser mantida a exigência, uma vez que o impugnante não logrou êxito em refutar as evidências expostas no trabalho fiscal.

1.3 — PIS E COFINS — TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA

Conforme foi abordado no item anterior desse Voto, o § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, prevê que os valores correspondentes à omissão de receitas serão considerados na determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme o texto transcrito abaixo:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, 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.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo

possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP. (grifos acrescentados)

Assim, aplicam-se aos lançamentos reflexos as mesmas conclusões exaradas relativamente ao IRPJ e à CSLL, por adoção do princípio da decorrência processual, tendo em vista que todas as exações tiveram o mesmo suporte fático quanto à infração relacionada omissão de receitas.

Cabe, porém, analisar os questionamentos trazidos pelo impugnante no tocante a especificidades da legislação do PIS e da Cofins.

Nesse sentido, em relação ao PIS e à Cofins, o impugnante argumentou que o lançamento não atentou para o disposto na Lei nº 10.147, de 2000, que criara a incidência monofásica sobre uma série de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal.

Ressaltou ainda, com base no "Memorial de Valor" de fls. 779/787, elaborado a partir do levantamento fiscal das notas fiscais não escrituradas, que a grande maioria das mercadorias adquiridas sofreram a tributação monofásica (81,33%), não estando sujeitas, portanto, à tributação normal do PIS e da Cofins.

De fato, a Lei n.º 10.147, de 2000, alterou a incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre produtos classificados em determinadas posições da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI:

Art. 1º - A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou importação dos produtos classificados nas posições 3003, 3004, 3303 a 3307, e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados — TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 2.092, de 10 de dezembro de 1996, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

Art. 2º - São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso Ido art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte — Simples.

Posteriormente, houve alterações legislativas (Lei nº 10.548, de 13/11/2002, e Lei nº 10.865, de 30/04/2004) no tocante à especificação dos produtos sujeitos à tributação monofásica do PIS e da Cofins de que trata o supracitado art. 1º, que se subsumem essencialmente a produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal.

O Memorial de Valor apresentado pelo impugnante, que teria sido elaborado com base na relação das notas fiscais pertinentes às compras de mercadorias não contabilizadas, indica um percentual de 81,33% relativamente aos valores sujeitos à tributação monofásica do PIS e da Cofins.

Ainda que tal percentual tivesse sido determinado corretamente, não há como inferir que a omissão de receitas tenha ocorrido nessa mesma proporção. Isto porque, no caso da omissão de receitas constatada em procedimento fiscal por força de presunção legal, não há como determinar quais as mercadorias que deram causa à receita omitida e, destas, quais estariam enquadradas nas hipóteses de tributação do PIS e da Cofins à alíquota zero, para a empresa revendedora.

Nesse caso, somente a prova direta dá omissão, esta a cargo do contribuinte, a teor do contido no caput do art. 281 do RIR/1909, com indicação precisa dos produtos comercializados (vendidos) à margem da contabilidade, poderia permitir a identificação da parcela dos valores de receita que estariam sujeitos A alíquota zero para o revendedor.

A falta de escrituração dos pagamentos pertinentes às compras de mercadorias constitui elemento suficiente para a caracterização da omissão de receitas por presunção legal relativa, entretanto, não há como determinar que a origem dessa receita omitida guarde perfeita consonância com os produtos adquiridos. Na verdade, nem sequer se pode afirmar que as eventuais mercadorias que deram causa à receita omitida teriam sido tributadas às alíquotas previstas para o industrial e importador dos produtos sujeitos a tributação monofásica do PIS e da Cofins, na mesma proporção (percentual) da apuração feita pelo impugnante no denominado Memorial de Valor.

Portanto, no caso em comento, também não há como acatar as alegações do autuado.

A contribuinte foi intimada da decisão da DRJ em 09.03.2009. Inconformada, apresentou Recurso Voluntário em 06.04.2009, alegando os mesmos fundamentos trazidos na impugnação, com uma nova roupagem lingüística, contudo não adentrou à questão da nulidade do lançamento como fez em sua impugnação.

Portanto, estão sob efeitos de julgamento a questão de mérito da omissão de receita e a tributação monofásica do Pis e da Cofins.

Este é o relatório!

Voto

Conselheiro RAFAEL CORREIA FUSO

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

Não existindo questões preliminares, passemos ao mérito.

Entendo que a decisão da DRJ deve ser mentida quanto aos seus fundamentos.

Inicialmente, destaca-se que o auto de infração em análise foi lavrado sob a acusação de existir omissão de receitas não contabilizadas de pagamento de despesas operacionais.

A falta de escrituração de aquisição de mercadorias, com a não comprovação da origem dos recursos utilizados para pagamento dessas compras não contabilizadas, denota que os valores dos custos foram pagos com recursos de receitas omitidas, utilizando-se de recursos à margem da escrituração.

Como bem informado na decisão da DRJ, o artigo 281, inciso II, do RIR/99, prevê a incidência da tributação nesses casos como omissão de receita, quando trata da falta da escrituração de pagamentos efetuados.

Destaca-se ainda o disposto no § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249/95, que prevê a incidência da Contribuição Social, do PIS e da Cofins sobre a receita omitida.

Nestes termos, a presunção utilizada pelo fisco para realizar o lançamento guarda guarida na legislação fiscal, e impõe ao contribuinte o peso de sua afastabilidade com base em provas e argumentos que visam rechaçar o conteúdo da presunção.

Ademais, o contribuinte argumenta ainda que a fiscalização deveria ter feito levantamento quantitativo de estoques, para fins de apuração da omissão de receitas. O que podemos repetir, como foi bem explorado na decisão da DRJ, é que na apuração de omissão de receita, a modalidade apontada pelo contribuinte está contemplada em outro dispositivo e se refere a outra forma de se apurar a omissão de receita, que não exclui em hipótese alguma a forma adotada pela fiscalização.

Vejamos o que a DRJ descreve sobre o assunto em sua decisão:

Enquanto a presunção vinculada à falta de escrituração de pagamentos efetuados está prevista no inciso II do art. 281 do RIR/1999, a presunção associada a levantamento de estoques na situação sugerida pelo impugnante consta do art. 286, § 3º do

mesmo Regulamento, não havendo entre as duas hipóteses qualquer relação de subordinação ou precedência, ou seja, qualquer uma das duas pode ser autonomamente utilizada pela autoridade fiscal, observada a constituição das devidas provas da infração.

Nada há de irregular, portanto, no procedimento de ofício que se assenta em provas robustas da falta de escrituração de pagamentos, sem ter em conta o levantamento quantitativo de estoques de mercadorias.

Diante disso, não há como acolher o argumento do Recorrente nessa parte.

Outro ponto que merece atenção é o pedido do contribuinte em considerar os custos na apuração da omissão de receitas. Esse talvez seja o ponto mais delicado da decisão, pois se estamos diante de uma presunção, que passou a ser reforçada pela falta de prova do contribuinte, quanto à omissão de receita auferida em período anterior, usada para pagar as compras não contabilizadas, não há como vincular esse “custo” na operação, até mesmo porque não se sabe a origem desse dinheiro usado no pagamento das mercadorias adquiridas, encontrando-se à margem da contabilidade.

Já a matéria de inconstitucionalidade, esse E. Tribunal não tem como afastar a regra por critério de inconstitucionalidade, conforme prescreve a Súmula nº 2 do CARF.

As considerações acima reportadas são aplicadas à CSLL por decorrência.

Por fim, quanto à incidência do Pis e da Cofins sobre a receita omitida, o artigo 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 é muito claro no sentido de aplicar a incidência dessas contribuições, bastando uma mera consulta ao texto legal.

Já quanto à especificidade da questão do lançamento frente à Lei nº 10.147/2000, que tratou da incidência monofásica de produtos farmacêuticos, perfumaria, toucador e de higiene pessoal, não podemos fechar os olhos para a questão.

O contribuinte argumenta muito bem essa questão, considerando como principal “arma” para derrubar o lançamento fiscal, e a fiscalização também rebateu de forma muito contundente a matéria. Vejamos os detalhes através dos enunciados emitidos pela DRJ na decisão recorrida:

Ressaltou ainda, com base no "Memorial de Valor" de fls. 779/787, elaborado a partir do levantamento fiscal das notas fiscais não escrituradas, que a grande maioria das mercadorias adquiridas sofreram a tributação monofásica (81,33%), não estando sujeitas, portanto, à tributação normal do PIS e da Cofins.

De fato, a Lei n.º 10.147, de 2000, alterou a incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre produtos classificados em determinadas posições da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI:

Art. 1º - A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -

COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou importação dos produtos classificados nas posições 3003, 3004, 3303 a 3307, e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados — TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 2.092, de 10 de dezembro de 1996, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

Art. 2º - São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte — Simples.

Posteriormente, houve alterações legislativas (Lei nº 10.548, de 13/11/2002, e Lei nº 10.865, de 30/04/2004) no tocante à especificação dos produtos sujeitos à tributação monofásica do PIS e da Cofins de que trata o supracitado art. 1º, que se subsumem essencialmente a produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal.

O Memorial de Valor apresentado pelo impugnante, que teria sido elaborado com base na relação das notas fiscais pertinentes às compras de mercadorias não contabilizadas, indica um percentual de 81,33% relativamente aos valores sujeitos à tributação monofásica do PIS e da Cofins.

De plano observa-se que, segundo o Memorial de Valor trazido pelo contribuinte, 81,33% dos valores dos produtos adquiridos não contabilizados estão sob a égide da tributação monofásica do Pis e Cofins.

Contudo, como bem observado pela DRJ, estabelecer uma relação entre as mercadorias que deram causa à omissão da receita e à receita omitida é impossível, pois sequer sabemos se essas mercadorias teriam se sujeitado à tributação e sob qual alíquota.

Nesse sentido, entendo como válida a argumentação da decisão da DRJ nesse aspecto. Vejamos:

Ainda que tal percentual tivesse sido determinado corretamente, não há como inferir que a omissão de receitas tenha ocorrido nessa mesma proporção. Isto porque, no caso da omissão de receitas constatada em procedimento fiscal por força de presunção legal, não há como determinar quais as mercadorias que deram causa à receita omitida e, destas, quais estariam enquadradas nas hipóteses de tributação do PIS e da Cofins à alíquota zero, para a empresa revendedora.

Nesse caso, somente a prova direta dá omissão, esta a cargo do contribuinte, a teor do contido no caput do art. 281 do RIR/1909, com indicação precisa dos produtos comercializados (vendidos)

à margem da contabilidade, poderia permitir a identificação da parcela dos valores de receita que estariam sujeitos à alíquota zero para o revendedor.

A falta de escrituração dos pagamentos pertinentes às compras de mercadorias constitui elemento suficiente para a caracterização da omissão de receitas por presunção legal relativa, entretanto, não há como determinar que a origem dessa receita omitida guarde perfeita consonância com os produtos adquiridos. Na verdade, nem sequer se pode afirmar que as eventuais mercadorias que deram causa à receita omitida teriam sido tributadas às alíquotas previstas para o industrial e importador dos produtos sujeitos a tributação monofásica do PIS e da Cofins, na mesma proporção (percentual) da apuração feita pelo impugnante no denominado Memorial de Valor.

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, e no mérito, NEGOLHE provimento, mantendo a decisão da DRJ.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso - Relator