



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

**Processo n°** 19515.722294/2011-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.924 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de junho de 2017  
**Matéria** IRPJ/CSLL - OMISSÃO DE RECEITAS  
**Recorrente** DIAGEO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Ano-calendário: 2006**

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de nulidade da decisão de primeira instância quando demonstrado nos autos que o acórdão recorrido abordou todas as razões de defesa, mormente a alegada falta de apreciação dos documentos novos juntados à impugnação.

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

**Ano-calendário: 2006**

OMISSÃO DE RECEITAS. OMISSÃO DE COMPRAS. COMPROVAÇÃO DOS PAGAMENTOS.

A falta de registro das compras é o antecedente do qual a venda sem emissão de documento fiscal é o consequente. O que a Lei nº 9.430/96 fez, por meio de presunção, foi exonerar a Fiscalização do ônus de provar a venda sem nota fiscal (o consequente), quando estiver demonstrada a falta do registro das compras (seu antecedente), transferindo, dessa maneira, o ônus da prova para o sujeito passivo. A presunção legal exige a comprovação da falta de escrituração dos pagamentos efetuados. Tais fatos devem ficar perfeitamente caracterizados e comprovados nos autos. Não tendo a Autoridade Fiscal produzido a prova de que tais pagamentos não teriam sido realizados, incabível a imputação de omissão de receitas à Contribuinte.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

**Ano-calendário: 2006**

PIS, COFINS e CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se aos tributos lançados reflexamente ao IRPJ os mesmos fundamentos para exonerar a exigência, haja vista a inexistência de matéria específica, de fato e de direito a ser examinada em relação a eles.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as alegações de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes acompanhou o voto do Relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, José Roberto Adelino da Silva e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Ausente momentaneamente o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

## Relatório

Por bem refletir os fatos constantes dos autos, adoto o Relatório da decisão recorrida, consubstanciada no Acórdão nº 14-41.340 - 7ª Turma da DRJ/SP1, objeto de julgamento em sessão realizada em 28 de setembro de 2012.

O processo versa acerca de autos de infração formulados em 20/12/2011, atinentes ao **Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)** e tributação reflexa da **Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)**, da **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)** e da **Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)**, associados a fatos geradores ocorridos no curso do ano-calendário de 2006, com o crédito tributário total de **R\$ 10.680.117,31**, composto de principal, multa de ofício de 150% e juros de mora vinculados, calculados até 20/12/2011:

TRIBUTOS	Fls. os autos do processo	PRINCIPAL	MULTA DE OFÍCIO	JUROS DE MORA	TOTAL
IRPJ	436/441	2.034.818,00	3.056.727,00	1.039.083,39	6.133.628,39
CSLL	456/461	733.614,48	1.100.421,72	374.070,02	2.208.106,22
COFINS	449/455	619.496,64	929.244,94	372.524,28	1.921.265,86
PIS	442/448	134.495,96	201.743,93	80.876,95	417.116,84
<b>VALORES TOTAIS</b>					<b>10.680.117,31</b>

Compete acentuar que autos do processo incluem a instrução de autorização para reexame de período já fiscalizado no âmbito do estabelecimento matriz da entidade, datado de 16/09/2010, tributo IPI, visto que a execução da ação fiscal instaurada no estabelecimento filial (CNPJ final – 0006) restou prejudicada em face da baixa/extinção do aludido CNPJ (enc. e liquidação voluntária), implicando no encerramento do RPF nº 08190.00.2007.00554, em 1º/10/2007.

A constituição do lançamento decorreu de infrações caracterizadas em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo em epígrafe, através do qual se demonstrou a ocorrência de omissão de receita no curso do ano-base, cuja descrição dos fatos e enquadramentos legais encontra-se detalhada no corpo dos mencionados autos de infração e do Termo de Verificação Fiscal e Relatórios de Importações (fls. 422/435), ora integrantes e indissociáveis das autuações.

No tocante aos procedimentos adotados pela Auditora-Fiscal, o termo de verificação fiscal noticia que os trabalhos foram objeto de Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) nº 08.1.90.00-2010-00327-3, cuja expedição amparou a programação da operação atinente ao cruzamento de informações com outros fiscos e órgão congêneres – compras no curso do aludido período-base.

Quanto à descrição dos fatos, primeiramente, assenta que a entidade realizou a apresentação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa Jurídica

atinente ao Exercício 2007 - Ano-Calendário de 2006 (DIPJ/2007), entregue sob a forma de tributação do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real (apuração anual).

Enfatiza que promoveu a lavratura de Termo de Intimação Fiscal em 14/03/2011, cientificado pessoalmente pelo procurador da empresa em 15/03/2011 (fls. 134/135), por meio da qual se requisitou a apresentação de arquivos digitais da contabilidade da sociedade, gerados através da Declaração do sistema SINTEGRA (Sistema Integrado de Coleta) – PGD Sinco – Arquivos Contábeis, concernentes ao ano-base de 2006, acompanhados de cópia das GIAs e dos livros fiscais e contábeis correspondentes.

Em resposta à intimação, o fiscalizado requereu a dilação de prazo para apresentação dos elementos demandados, protocolando petição datada de 24/03/2011 (fl. 136). Após isso, compareceu à repartição, em 20/05/2011, para cumprimento parcial da intimação e apresentação de novo pedido de prorrogação de prazo (20 dias), assinalando seu compromisso de efetuar o oportuno atendimento suplementar (fls. 137/138).

Transcorrido o prazo requerido pelo fiscalizado, a Auditora-Fiscal levou a efeito um novo Termo de Intimação em 21/09/2011, novamente cientificado pelo procurador da entidade (fls. 139/140), através do qual reiterou a apresentação da documentação faltante, acompanhado também de relação contendo todas as entradas de mercadorias de origem estrangeira de importação direta (1), de importação por empresa controladora, controlada ou coligada (2) ou adquirida no mercado nacional (3), ocorridas no estabelecimento filial inscrito sob o CNPJ nº 62.166.848/0006-57, no período compreendido de janeiro a dezembro do ano-base 2006.

Ante a execução da análise dos dados até então disponibilizados, enfatiza que verificação das informações contidas nos bancos de dados e sistemas administrados pela RFB demonstrou a existência de operações de importações de mercadorias realizadas pelo estabelecimento filial da entidade. Todavia, esclareceu que se defrontou com divergências apuradas diante da comparação dos dados registrados no sistema SISCOMEX e aquelas constantes da DIPJ e no Livro de Registro de Entrada dos estabelecimentos da empresa.

Por conta disso, noticiou que efetuou, ainda, a lavratura de uma intimação complementar em 30/09/2011, naquela oportunidade, acompanhado de relação intitulada de “RELATÓRIO DE IMPORTAÇÕES” (fls. 426/429), baseado nas informações extraídas do SISCOMEX. Requereu a apresentação de justificativas acerca dos motivos que levaram a não contabilização de parcela das importações (fls. 141/144).

Recepcionada a intimação, o representante legal da entidade compareceu à unidade administrativa em 21/10/2011 para solicitar a dilação de prazo para atendimento das demandas (fl. 145/146).

Posteriormente, mais precisamente em 09/12/2011, o procurador compareceu para atendimento da referida intimação, ocasião em que apresentou as seguintes justificativas (fls. 147/151):

1) Primeiramente, afirmou que o relatório de importação extraído dos sistemas da RFB trouxe, em sua grande maioria, a identificação numérica de processos ingressados no país sob o regime de admissão em entreposto aduaneiro iniciados pela filial localizada no bairro da Lapa (CNPJ nº 62.166.848/0006-57);

2) Esclarece que a unidade localizada naquele domicílio teve suas operações transferidas para um novo estabelecimento filial a partir de março/2006 e as nacionalizações destas mercadorias passaram a ser registradas em outro CNPJ;

3) Justificou, todavia, que teria iniciado os trabalhos visando correlacionar as operações que ingressaram sob o regime aduaneiro supracitado, mas, por conta de problemas operacionais na empresa que detém a guarda do acervo documental da sociedade (Metrofile Brasil Gestão da Informação Ltda), pormenor que tornaria necessário a extensão do prazo para cumprimento da intimação.

A autoridade tributária atesta que, a partir do relatório fornecido pela fiscalização, a entidade identificou as operações de importação normal e de entreposto aduaneiro, contudo, retornou somente a comprovação parcial das transações comerciais efetuadas no período fiscalizado. Diante disso, promoveu a elaboração da relação das operações não comprovadas até o encerramento da fiscalização (PLANILHA I - fls. 430/432).

Neste contexto, a conclusão dos trabalhos fiscais determinou a configuração da ocorrência de falta de escrituração de aquisição de mercadorias e a ausência de comprovação da origem de recursos utilizados para pagamento de compras não contabilizadas no curso do ano-base de 2006 (PLANILHA II – fls. 433/435), circunstâncias que tornaram admissível a aplicação da presunção de que os valores dos custos foram pagos com a utilização de recursos financeiros decorrentes de receitas omitidas no período fiscalizado.

No tocante à multa aplicável sobre os valores constituídos no lançamento de ofício, correlaciona a qualificação da penalidade ao preceito disciplinado no art. 1º, incisos I e II da Lei ° 8.137, de 27/12/1990.

Encerra suas inferências, citando que procedeu a formalização do correspondente Representação Fiscal para Fins Penais (Processo nº 19515.722353/2011-53).

Cientificado pessoalmente dos autos de infração e do Termo de Verificação Fiscal em **21/12/2011** (fls. 425 e 462), os procuradores habilitados pela entidade apresentaram a impugnação dos lançamentos em **19/01/2012** (fls. 472/504), acompanhada da documentação de fls. 505/626, por meio da qual requer o cancelamento das autuações, em síntese, apoiando-se nas seguintes alegações de fato e de direito:

1) Em caráter preliminar, após breves considerações iniciais sobre a autuação levada a efeito contra o sujeito passivo, reclama a nulidade da ação fiscal em face de pretensa existência de vício insanável decorrente da ausência da necessária autorização de reexame de período fiscalizado;

2) Sustenta que a autorização anexa ao processo presta-se a resguardar a execução de fiscalização de tributação de IPI e não alcança os trabalhos inerentes ao IRPJ e reflexos, revelando, assim, descumprimento das determinações firmadas pela própria Administração Fazendária e violando dispositivos legais específicos;

3) Acentua que justamente para revestir o lançamento tributário de maior certeza, segurança e melhor controle da atuação da fiscalização introduziu-se a exigência de seu amparo através do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), cuja emissão é precedida de outorga expressa de autoridade competente que determinará qual o tributo e período a ser examinado. Entende, portanto, que se constitui em instrumento relevante para a garantia da liberdade de atuação dos Auditores-Fiscais, concedendo segurança ao sujeito passivo e pleno conhecimento do objeto da fiscalização;

4) Depreende, todavia, que o exercício da competência específica do Auditor-Fiscal está diretamente relacionado à permissão dada por autoridade hierarquicamente superior, observando-se, assim, aos preceitos fixados pelos incisos I a IV do art. 116 da Lei nº 8.112/90, visto que detém o poder legal de controle, supervisão, revisão, ampliação e limitação da prática de atos exercidos por seus subordinados;

5) Nesse sentido, acentua que a Auditora-Fiscal não cumpriu as determinações contidas no MPF expedido pelo Delegado da DEFIS/SP, porquanto restou delimitado o exercício do procedimento somente em relação ao IPI, ou seja, nada mencionando sobre o IRPJ e tributação reflexiva.

6) Segundo o contribuinte, o reexame de um período fiscalizado, de acordo com a redação prevista no art. 906 do RIR/99, exige uma ordem escrita emitida por uma autoridade competente, pormenor este que não teria ocorrido no caso concreto, portanto, revelando que a fiscalização excedeu aos poderes conferidos na referida autorização, tornando-a nula de pleno direito. Reforça suas considerações mencionando ementas de julgados proferidos pelo 1º Conselho de Contribuintes.

7) Noutra perspectiva, protesta a decadência do direito de constituição da contribuição do PIS e da COFINS em face do decurso do prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º do CTN;

8) Neste aspecto, sustenta a impossibilidade de deslocamento da regra aplicada no art. 173, inciso I do CTN, visto que a Auditora-Fiscal não caracterizou o evidente intuito de fraude ou a prestação de informação falsa ou inexata pelo contribuinte, ou seja, a prática de conduta dolosa com a finalidade de provocar lesão ao Fisco, restringindo-se a mera presunção da ocorrência de tal ilicitude;

9) Entende que descabe a mera associação da mudança do critério temporal para realização da imputação da multa qualificada. Segundo a defesa, denota-se equivocada a atribuição do delito ao impugnante, visto que se pautou em mera aplicação da fundamentação genérica prescrita no art. 1º, incisos I e II da Lei nº 8.137/90, todavia, sem tipificar adequada e especificamente a suposta conduta ilícita;

10) Inaugura a discussão de mérito, protestando a inexistência de dispositivo legal que autoriza a aplicação de presunção da omissão de receita na situação fática. Defende que, de acordo com os termos do art. 41 da Lei nº 9.430/96, a caracterização da infração tributária determina-se a partir de levantamento por espécie das quantidades dos produtos comercializados pela empresa, portanto, não respaldando a constituição com fundamento em suposta presunção legal. Reforça suas considerações mencionando doutrina tributária que orienta os procedimentos a serem adotados na auditoria de estoque das empresas comerciais;

11) Além disso, sustenta que os art. 247, 248 e 249, II do RIR/99 também não servem para fundamentar a exigência fiscal, pois, o primeiro (art. 247) traz o conceito de lucro real, o segundo (art. 248) dispõe que o lucro líquido deve ser apurado de acordo com a lei comercial e o terceiro (art. 249, II) apenas estabelece que deverão ser adicionados os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o Regulamento, devam ser computados na determinação da base imponible, ou seja, não dando guarida em tais dispositivos.

Do mesmo modo, entende que o art. 251 do RIR/99 não é aplicável ao caso analisado e não valida o procedimento adotado pelo Fisco, visto que apenas dispõe que a pessoa jurídica deve manter sua escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. No caso concreto, afirma que a autoridade fiscal não analisou a escrituração comercial da empresa, mas apenas as fichas da DIPJ e no Livro de

Registro de Entradas. Ademais, reclama que se a escrituração fosse considerada imprestável, o que não seria o caso, caberia a determinação do regime pelo lucro arbitrado, circunstância que demonstra a inexistência de qualquer correlação entre a acusação formulada e o enquadramento legal oferecido.

Somado a isso, assenta que os arts. 277, 278 e 279 não confirmam a acusação fiscal de omissão de receita, vez que apenas trazem, respectivamente, a definição de lucro bruto, receita bruta e de receita líquida.

Finalmente, realça que, embora os arts. 281 e 288 tratem de hipóteses que possibilitam a aplicação de presunção de omissão de receita, ainda assim descaberia ampliar sua atribuição para a hipótese de suposta omissão de compras, vez que inexistente na legislação tributária um dispositivo normativo aplicável ao caso analisado;

12) Assenta, portanto, que a legislação indicada nos autos de infração apresenta-se contraditórias com a acusação constante do Termo de Verificação Fiscal, sobretudo porque afirma a existência de compras não escrituradas cumulada com uma pretensa falta de escrituração de pagamentos efetuados pela entidade. Protesta que, no curso do procedimento de fiscalização, não houve a emissão de nenhum termo de intimação questionando este último aspecto. Ademais, afirma que inexistente quaisquer elementos que corroborem a prática de infração desta natureza;

13) Encerra afirmando que a autoridade fiscal realiza uma tentativa frustrada de adequar forçosamente um enquadramento legal para aplicação da hipótese de presunção de omissão de receita em face do caso concreto que se trata de compras supostamente não escrituradas. Avigora suas inferências citando ementa e trechos de voto proferido pelo 1º Conselho de Contribuintes;

14) Noutra perspectiva, defende também a inexistência de fatos que configurem a ocorrência da falta de registro das compras ou mesmo da omissão de receita, visto que é perfeitamente demonstrável que as transações foram integralmente escrituradas pela entidade;

15) Nesse ponto, para efeito de comprovação da escrituração regular das compras durante o período autuado, esclarece que o levantamento das informações contidas em seus banco de dados ilustra a correção do registro destas informações. Para tanto, traz no Anexo 7 da peça impugnatória, arquivos magnéticos contendo: (I) os arquivos de contabilidade, incluindo razões contábeis; (II) amostragem dos espelhos das notas fiscais das compras questionadas, e (III) livro de registro de entradas no período de maio em diante;

16) Defronte o grande volume de dados, antecipa que a apresentação resumiu-se somente a alguns exemplos de casos que demonstram a regularidade da escrituração das compras efetuadas pelo contribuinte (anexo 8), nos livros fiscais e contábeis da empresa. Assenta, porém, que a demonstração cabal de todas as compras praticadas no ano-calendário poderá ser confirmada em procedimento de diligência a ser oportunamente requerido pelo impugnante;

17) Entende, portanto, descabida a assertiva propugnada no encerramento do procedimento de fiscalização, uma vez que a comprovação da inexistência de tal infração poderá ser demonstrado mediante obtenção dos documentos fiscais, ora mantidos sob a guarda da Metrofile Brasil Gestão da Informação Ltda;

18) Alega também a falta de liquidez dos supostos créditos tributários de IRPJ e CSLL objeto da tributação de ofício, visto que a autoridade fiscal não levou em

consideração diversos fatores que influenciam diretamente na apuração desses tributos, quais sejam: (I) o erro na determinação das bases de cálculo do IRPJ e CSLL do ano-calendário em questão em face da ausência de dedução das despesas de PIS E COFINS constituídas na mesma ação fiscal, bem como dos respectivos juros de mora; (II) falta de compensação do saldo de prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL, limitado ao percentual de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado; e (III) ausência de dedução da base imponible do IRPJ dos valores decorrentes do Programa de Alimentação do Trabalhados (PAT), contrariando, nitidamente, a legislação tributária vigente;

19) Paralelamente, reclama que a fiscalização cometeu vários equívocos na composição dos valores lançados do IRPJ e da CSLL, infringindo o disposto no art. 142 do CTN, visto que evidenciado a ocorrência de erro na determinação das bases imponíveis do imposto e da contribuição e, por conseguinte, demonstrada a carência de liquidez e certeza dos valores autuados;

20) No tocante à multa qualificada, entende totalmente descabida no contexto da referida autuação. Acentua que a imputação de penalidade de maior gravame somente se admite quando restar configurada a apresentação dolosa de documentos falsos ou inexatos ou, ainda, o evidente intuito de fraude;

21) Assevera, entretanto, que a fiscalização deve promover a demonstração, de forma individualizada e descritiva, da subsunção da conduta do sujeito passivo ao tipo penal, sob pena de culminar na desqualificação da infração imputada.

22) No caso analisado não se verifica a ocorrência de fraude, pois o impugnante não teve o intuito de omitir quaisquer operações. Na verdade, afirma que não houve tempo hábil para reunir a documentação requisitada pela autoridade fiscal, uma vez que se encontravam de posse da empresa responsável pela guarda de todo o acervo documental fiscal da sociedade (Metrofile Brasil Gestão da Informação Ltda);

23) Sob este aspecto, assenta que a caracterização da fraude depende da comprovação do elemento subjetivo da operação, ou seja, a intenção de praticar ato para disfarçar ou mascarar a ocorrência do fato gerador. Defende que a caracterização da ilicitude exige a demonstração efetiva da conduta dolosa, ou seja, a intenção do contribuinte em omitir receitas e prejudicar a arrecadação de tributos por parte da Administração Pública, situação que não se aplica em relação ao caso concreto. Reforça suas considerações mencionando ementas de julgados prolatados pelo CARF;

24) Protesta ainda o afastamento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício imputada por intermédio do lançamento de ofício, porquanto em desacordo com o disposto no art. 13 da Lei nº 9.065/95 e do art. 84 da Lei nº 8.981/95, cujos termos evidenciam que a cobrança de acréscimos moratórios é passível de incidência exclusiva sobre os tributos não pagos no prazo legal;

25) Invocando os termos do art. 16, inciso IV do Decreto nº 70.235, de 1972, requer também que seja autorizada e programada a realização de diligência para a averiguação e comprovação da ocorrência de equívocos na determinação da tributação materializada no auto de infração;

26) Finalmente, pede que seja assegurado o direito de produção de todos os meios de prova em direitos admitidos, sem nenhuma exceção, inclusive, a juntada de novos documentos, laudos e pareceres técnicos.

A impugnação foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo I, que proferiu o Acórdão de nº 16-41.340 - 7ª Turma, em 28/09/2012 (v. e-fls. 633/662). Abaixo reproduzo a ementa do referido Acórdão:

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

*Ano-calendário: 2006*

*NULIDADE. REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO. DESCABIMENTO DA TESE DE OCORRÊNCIA DE CIRCUNSTÂNCIA RESTRITIVA DO PROCEDIMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). VALIDADE E EFICÁCIA DOS PROCEDIMENTOS VINCULADOS AO MANDADO.*

*Descabe a alegação de que a autorização de reexame de período já fiscalizado implicou na delimitação do exercício de nova atividade instaurada perante o sujeito passivo, mormente quando se constata que a permissão de fiscalização do tributo consignado na referida ordem integra-se ao conjunto de ações fiscais regularmente outorgadas em Mandado de Procedimento de Fiscalização (MPF-F) instaurada anteriormente.*

*Outrossim, não há que se falar em nulidade do procedimento quando o mandado apresenta-se regularmente emitido por autoridade competente e em conformidade com os pressupostos legais, circunstâncias que respaldam a validade e eficácia dos atos praticados no curso da ação fiscal.*

*NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. PRETENSA INCONSISTÊNCIA NO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.*

*É incabível a argüição de nulidade dos autos de infração na qual os atos administrativos formalizados no curso do procedimento de fiscalização encontram-se revestidos de suas formalidades essenciais, assim como plenamente inseridos no contexto dos lançamentos constituídos em estrita observância aos pressupostos e preceitos legais.*

*DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO.*

*De acordo com o regramento normativo vigente a contagem do prazo decadencial inaugura-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento do crédito tributário poderia ter sido efetuado pela autoridade tributária competente. O preceito normativo aplica-se na hipótese em que a legislação de regência predispor sobre a obrigatoriedade de pagamento antecipado da exação e que o sujeito passivo da obrigação tributária não promove sua apuração, bem assim não declara e não recolhe o tributo devido, ou ainda, quando constatada a prática de dolo, fraude ou simulação do contribuinte.*

*DA OMISSÃO DE RECEITA ASSOCIADA À CONDUTA DOLOSA PELO SUJEITO PASSIVO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS CUMULADO COM AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE RECURSOS DESTINADOS PARA PAGAMENTO DAS COMPRAS NÃO CONTABILIZADAS. PRÁTICA REITERADA. FRAUDE. SIMULAÇÃO.*

*A falta de escrituração de aquisição de mercadorias importadas e a ausência de comprovação da origem dos recursos utilizados para pagamento das compras não contabilizadas, autoriza a aplicação da presunção legal de omissão de receita calculada com base nos valores das operações de comércio exterior realizadas por intermédio de pessoa jurídica domiciliada no país.*

*Por seu turno, a presunção legal fixada pela legislação de regência tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de prova inequívoca hábil e idônea.*

*Além disso, nos casos em que, apesar da lei prever o pagamento antecipado da exação, de forma reiterada, a pessoa jurídica não apura, não declara e não paga o tributo devido, resta configurada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo.*

**MULTA QUALIFICADA. ADMISSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. CONFIGURAÇÃO DE PRÁTICA DE CONDUTA FRAUDULENTA. DOLO.**

*Caracterizada prática de conduta dolosa do contribuinte tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a cognição por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, denota-se cabível a aplicação da multa qualificada de 150%.*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS/COFINS/CSLL.**

*A decisão pertinente ao lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) deve nortear as inferências correlatas aos autos de infração decorrentes, tendo em vista que provêm elementos de prova idênticos.*

A Contribuinte foi cientificada do referido Acórdão em 24/01/2013, v. e-fls. 671, apresentando o seu Recurso Voluntário em 25/02/2013, v. e-fls. 672/715. Suas alegações no Recurso Voluntário são as mesmas proferidas quando da apresentação da impugnação, reproduzidas abaixo em apertada síntese:

Preliminarmente:

1) Nulidade dos Autos de Infração pelo fato de que a omissão de compras não teria restado caracterizada pela Fiscalização pois, em nenhum momento teria a Recorrente sido instada a comprovar a origem dos recursos utilizados para o pagamento das compras;

2) Nulidade da decisão proferida pela DRJ/SP I, haja vista que o Órgão Julgador *a quo* não teria analisado as provas juntadas aos autos bem assim teria deixado de se manifestar sobre o pleito de diligência formulado em tópico específico da impugnação;

3) Decadência do lançamento do PIS e da COFINS, relativos aos períodos de apuração de janeiro a junho de 2006, haja vista que o crédito tributário teria sido constituído apenas em dezembro de 2011; irremediavelmente conexo a este ponto, propugna pela impossibilidade de qualificação da multa de ofício em 150%, pois a autoridade fiscal não teria construído prova robusta da prática de conduta fraudulenta por parte da Contribuinte;

No mérito:

1) Inexistência de dispositivo normativo que autorizasse a presunção de omissão de receita no presente caso, diante do enquadramento legal apontado pela Autoridade Fiscal no Auto de Infração; em outras palavras, a suposta omissão de compras não constaria do enquadramento legal transcrito pela Fiscalização;

2) A demonstração do registro contábil das compras realizadas com as empresas do grupo empresarial domiciliadas no exterior, com a juntada de novos elementos de prova e de exemplos de casos específicos tomados por amostragem;

3) A falta de liquidez e certeza dos créditos tributários de IRPJ e CSLL, pois a Fiscalização não teria levado em conta diversos fatores que influenciam diretamente na sua apuração, a exemplo da dedução do PIS e da COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, deduções do PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador), da dedução do CMV eventualmente existente pela aquisição das mercadorias supostamente não escrituradas, fatos estes que levariam ao descumprimento do art. 142 do CTN;

4) Especificamente em relação à multa qualificada e aos juros sobre a mesma, propugna por sua improcedência, sob os mesmos argumentos já expendidos na impugnação;

Afinal, vieram os autos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Antes de adentrar ao mérito, passo à apreciação das preliminares de nulidade arguidas pela recorrente.

### ***1) Nulidade dos Autos de Infração pelo fato de que a omissão de compras não teria sido efetivamente caracterizada pela Fiscalização.***

Neste ponto, argui a recorrente que em nenhum momento a Recorrente foi instada a comprovar a origem dos recursos utilizados para o pagamento das compras.

Este ponto será tratado juntamente com as questões de mérito.

### ***2) Da nulidade da decisão proferida pela DRJ/SP***

Alega a Recorrente que a DRJ teria deixado de apreciar documentação acostada à defesa (arquivos contábeis, razão contábil, espelhos de notas fiscais, livro registro de entrada, balancete analítico etc). Também teria deixado de se manifestar a respeito do pedido de diligência, razões pelas quais teriam sido violados os princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório.

Para elucidar a questão levantada pela Recorrente, me socorro de excertos do Acórdão nº 16-41.340 - 7ª Turma da DRJ/SP1 (e-fls. 650):

Aliás, melhor sorte não se observa a partir do ingresso de sua peça impugnatória, visto que, mais uma vez, patente a conduta desidiosa do sujeito passivo, não promovendo a oportuna comprovação integral do conjunto de fatos contábeis interligados às operações de importação de mercadorias, devidamente acompanhado pela competente documentação inequívoca hábil e idônea a elas associadas, bem como coincidente, em datas e valores, com vistas a intentar afastar a eficácia da autuação firmada pela autoridade fiscal.

Por sinal, as provas carreadas anexadas à defesa mostram-se diminutas, representando, basicamente, por demonstrativos de controle interno que não possuem o condão de tutelar eficazmente as alusões trazidas aos autos, uma vez que as Declarações de Importação (DI) reportadas naqueles documentos sequer guardam identidade com as operações que consubstanciaram a qualificação da infração tributária.

Certifica-se, portanto, que as alegações encontram-se desprovidas do devido acompanhamento de material probante hábil e idôneo e do acervo documental competente que permitam amparar plena e fidedignamente as assertivas trazidas na

fase contenciosa do procedimento e ilidir as inferências proferidas pela autoridade lançadora.

Conclui-se da análise dos trechos acima colacionados que houve, sim, apreciação, por parte da Autoridade Julgadora, dos documentos anexados juntamente à impugnação. Sem entrar no mérito se tal apreciação está correta ou não, o fato é que a Autoridade Julgadora entendeu que os documentos acostados aos autos em conjunto com a peça impugnatória não possuíam o potencial probante necessário para embasar as alegações da Recorrente. Assim, compreensível que o pedido de perícia solicitado pela Impugnante não tenha sido respondido de forma expressa. Por essa razão, nego provimento ao pedido de nulidade da decisão recorrida com base nos fundamentos expostos pela Recorrente.

### **3) Decadência**

Alega a Recorrente que os créditos tributários relativos ao PIS e à COFINS teriam sido fulminados pela decadência, haja vista serem relativos aos períodos de apuração compreendidos no interregno de janeiro a julho de 2006, enquanto que a ciência do auto de infração teria se dado em dezembro de 2011. Por ser matéria que depende diretamente da apreciação do cabimento ou não da qualificação da multa de ofício, deixaremos para apresentar nossas conclusões a respeito no momento oportuno.

Em relação ao mérito da demanda:

**4) Da falta de capitulação legal no Auto de Infração que albergue a presunção de omissão de receitas com base na omissão de compras**

**5) A demonstração do registro contábil das compras realizadas com as empresas do grupo empresarial domiciliadas no exterior, com a juntada de novos elementos de prova e de exemplos de casos específicos tomados por amostragem;**

**3) A falta de liquidez e certeza dos créditos tributários de IRPJ e CSLL, pois a Fiscalização não teria levado em conta diversos fatores que influenciam diretamente na sua apuração, a exemplo da dedução do PIS e da COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, deduções do PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador), da dedução do CMV eventualmente existente pela aquisição das mercadorias supostamente não escrituradas, fatos estes que levariam ao descumprimento do art. 142 do CTN;**

A Recorrente aponta uma questão que, no seu entendimento, levaria à nulidade do Auto de Infração. Informa que o mesmo aponta os seguintes dispositivos legais como fundamento para a autuação: art. 41, da Lei nº 9.430/96; e os arts. 248, 249, II, 251, 277, 278, 280, 281, II e 288, do RIR/99. Argui que "a acusação de omissão do registro de compras não é hipótese que permitiria a aplicação da presunção legal de omissão de receitas". Em outras palavras, defende que os dispositivos elencados não se coadunam com a infração apurada e com o procedimento fiscal empreendido pela Autoridade Fiscal para chegar à conclusão de que teria havido omissão de receitas por presunção, em face da falta de escrituração de compras.

Para tanto, faz uma análise de cada um dos dispositivos elencados para chegar à conclusão de que o enquadramento legal adotado pela Fiscalização não possibilita a aplicação da presunção legal de omissão de receita.

Apesar de serem questões que possam ser tomadas como preliminares ao mérito, estão com este intimamente relacionadas.

Creio assistir razão à Recorrente. Versa o art. 41 da Lei nº 9.430/96 o seguinte:

*Art. 41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.*

*§1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos 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.*

*§2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.*

*§3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda.*

O procedimento fiscal limitou-se a solicitar da Contribuinte o seguinte:

Em pesquisas aos bancos de dados e sistemas disponíveis da RFB, foram encontradas todas as importações realizadas pela empresa, através do estabelecimento de CNPJ 62.166.848/0006-57, relação esta denominada "RELATORIO DE IMPORTAÇÕES" que faz parte do presente Termo de Intimação. Confrontando os dados levantados com os constantes da declaração de rendimentos apresentada e com o Livros Registro de Entradas da Pessoa Jurídica foram encontradas divergências. Não constam registradas nos livros todas as importações encontradas.

Apresentar justificativa para o fato relatado acima.

Já o Contribuinte assim se manifestou em relação ao ponto:

Com base nos Itens descritos abaixo, cujos ainda não foram localizadas, serão apresentados com a maior brevidade possível, em face dos quais pedimos a PRORROGAÇÃO do prazo previsto em mais 20 dias, a contar do recebimento deste protocolo.

Consta do Termo de Verificação Fiscal o seguinte:

A partir do relatório fornecido por esta fiscalização a empresa identificou as operações de importação Normal e de Entreposto aduaneiro apresentando:

- 1) relatório de Importação identificando DI (Declaração de Importação) e DA (Declaração de Admissão);
- 2) Cópia das DI's e respectivos registros na filial da LAPA;
- 3) Cópia das DA's

Até a presente data a empresa apresentou comprovação do registro de apenas uma parcela dessas importações. A parcela das importações cujos registros contábeis não foram apresentados estão relacionadas na PLANILHA I.

## **II - Da Constatação**

Foi constatado que a empresa fiscalizada deixou de escriturar parte das **IMPORTAÇÕES** obtidas através dos sistemas da RFB.

A falta de escrituração de aquisição de mercadorias e a falta de 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 na apuração dos resultados da empresa.

A Autoridade Fiscal limitou-se a apontar a existência de divergências entre os registros de importações existentes no sistema SISCOMEX e os valores declarados na DIPJ e constantes do Livro de Entradas. Não consta do Termo de Verificação Fiscal ou do Auto de Infração nenhum outro procedimento ou verificação porventura realizados através da análise dos demais elementos da escrituração contábil, a exemplo do livro razão, diário, inventário etc. O artigo 41 da Lei nº 9.430/96 versa exatamente sobre os procedimentos a serem realizados para se apurar eventual omissão de receita a partir da auditoria dos estoques de mercadorias para revenda. Nenhum desses procedimentos, detalhados no referido dispositivo, foi realizado pela Fiscalização.

Outro dispositivo legal fundamental para escorar o lançamento ora realizado é o art. 281, inc. II, do RIR/99, abaixo reproduzido:

*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.*

Tal dispositivo tem como matriz legal o art. 40 da Lei nº 9.430/96, abaixo 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.*

Da leitura conjunta dos dois dispositivos, resulta o entendimento de que a lógica da presunção se dirige basicamente aos casos de pagamentos (compras) de mercadorias,

sem que tenha havido o respectivo registro contábil, haja vista que a falta desse registro de compras é expediente utilizado, usualmente, para que, no momento seguinte, as mesmas mercadorias possam ser vendidas sem a emissão de notas fiscais, fraudando, conseqüentemente, a tributação das vendas, das receitas e do lucro.

Entretanto, tais fatos devem ficar perfeitamente caracterizados e comprovados nos autos, principalmente a falta de escrituração/comprovação do pagamento dessas compras. Isso a Fiscalização não fez.

A falta de registro das compras é o antecedente do qual a venda sem emissão de documento fiscal é o conseqüente. O que a Lei nº 9.430/96 fez, por meio de presunção, foi exonerar a Fiscalização do ônus de provar a venda sem nota fiscal (o conseqüente), quando estiver demonstrada a falta do registro das compras (seu antecedente), transferindo, dessa maneira, o ônus da prova para o sujeito passivo.

No caso em apreço a presunção não pode ser aplicada, haja vista que a Fiscalização não comprovou a falta de escrituração dos pagamentos efetuados. A Autoridade Fiscal não produziu a prova de que tais pagamentos **não** teriam sido realizados. Bastava que intimasse a Contribuinte a fazê-lo, transferindo a ela o ônus de provar. Mas não o fez. Não há nos autos nenhuma referência ou intimação à Contribuinte para apresentar os comprovantes de pagamentos das importações realizadas. Ao invés disso, limitou-se a Fiscalização a solicitar justificativas para a divergência existente entre os dados constantes do "Relatório de Importações" de e-fls. 143/144 (extraídos do SISCOMEX) e os constantes da DIPJ e do Livro Registro de Entradas (v. Intimação de e-fls. 141/142).

Trata-se de situação completamente distinta daquela que daria azo à presunção do art. 40 da Lei nº 9.430/96. A irregularidade cometida pode até parecer clara; entretanto, cabia à autoridade fiscal demonstrar o efetivo prejuízo advindo dessa situação à Fazenda Pública.

Por todo o exposto, reputo que a omissão de compras, da forma como foi caracterizada pela Fiscalização, não se sustenta, devendo o auto de infração ser cancelado na sua íntegra.

Por conseguinte, as discussões acerca da qualificação da multa de ofício e, conseqüentemente, das arguições em torno da decadência, e dos juro sobre a penalidade, perdem sentido, haja vista que o mérito principal da demanda restou resolvido conforme as razões acima expostas.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, determinando o cancelamento do auto de infração na sua íntegra.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Luiz Augusto de Souza Gonçalves