



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

Processo n° 10235.002784/2007-95
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-001.128 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2013
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
CPA CIA DE PRODUTOS DO AMAPÁ LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004

Ementa:

IRPJ E CSLL. RECEITA OMITIDA. REGIME DE TRIBUTAÇÃO. OBSERVÂNCIA. IMPOSIÇÃO LEGAL.

Nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, “*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*”. Tratando-se de tributação com base no LUCRO REAL, a expressão “*regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão*” deve ser empregada no sentido de distinguir, como regimes de tributação, o TRIMESTRAL (regra geral) e o ANUAL (optativo).

OMISSÃO DE RECEITAS. PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS.

Não ilidida por qualquer meio de prova hábil e idôneo, há de se manter os lançamentos tributários que tomaram por base presunção estampada em lei vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento aos recursos de ofício e voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

“documento assinado digitalmente”

Plínio Rodrigues Lima

Processo nº 10235.002784/2007-95
Acórdão n.º **1301-001.128**

S1-C3T1
Fl. 696

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Plínio Rodrigues Lima, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Cristiane Silva Costa.

Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS) relativas ao ano-calendário de 2003, formalizadas a partir da imputação de omissão de receitas, caracterizada por pagamentos não contabilizados.

Inconformada, a autuada interpôs impugnação (fls. 324/337), momento em que trouxe os seguintes argumentos:

- que efetuou a escrituração das compras de cimento e dos fretes, efetuando o cálculo do IRPJ mensal por estimativa, com apuração do lucro anual, conforme consta de sua DIPJ às fls. 251 a 309, e pagou o IRPJ mensal correspondente, conforme DARF's e PER/DCOMP's referentes aos débitos de IRPJ do ano-calendário de 2003 (fls. 346 a 390);

- que o lançamento de IRPJ foi efetuado com base em fatos geradores trimestrais (fls. 09/15), mas deveria ter sido efetuado com base em apuração anual, por ser opção irrevogável do sujeito passivo;

- que o lançamento estaria eivado de nulidade material, pois padeceria de vício insanável, uma vez que o motivo de fato não coincidiria com o motivo legal invocado;

- que a existência de notas fiscais e de conhecimentos de transportes, bem como a existência das listagens que a autoridade lançadora afirma ter recebido das empresas fornecedoras de cimento, são indícios de que ela poderia ter efetuado a compra e não escriturado a entrada da mercadoria e o respectivo pagamento, porém, não são provas suficientes para caracterizar que ela realmente efetivou a(s) compra(s) e muito menos que realmente efetuou o(s) respectivo(s) pagamento(s);

- que durante todo o procedimento fiscal não foi apresentada qualquer nota fiscal ou conhecimento de transporte (ou a respectiva cópia), mas tão somente cópias de meras listagens;

- que na listagem "Posição de títulos em aberto e liquidados" (fls. 129/154), da empresa Cimento Poty, a coluna "Cliente" apresenta o código 0008386, enquanto que a correspondente listagem de notas fiscais de vendas emitidas por essa empresa Cimento Poty (fls. 93/116) apresenta na coluna "CdCliente" outro código, o de nº 19093;

- que existiriam emissões pela empresa Cimento Poty de muitas notas fiscais em cada dia (Exemplo: 15 em 03/01/03, fls. 93), o que chamaria a atenção para um fato no mínimo estranho: um mesmo cliente constantemente efetuar muitas compras, em cada dia, de um mesmo fornecedor;

- que na listagem "Posição de títulos em aberto e liquidados" (fls. 119), da empresa Cimento Sergipe, a coluna "Cliente" apresenta o código 0008386, enquanto que a

correspondente listagem de notas fiscais de vendas emitida por essa empresa Cimento Sergipe (fls. 124;121/125) apresenta na coluna "CdCliente" outro código, o de nº 19093;

- que a "Listagem de notas fiscais de venda" (fls. 122; 121/125) da empresa Cimento Sergipe apresenta na coluna "DaContabReceb" (data de contabilização de recebimento) a data de 31/12/2008 relativamente a todas as notas fiscais constantes da listagem, ou seja, tal data de contabilização está errada (data futura), comprometendo toda a listagem;

- que não haveria correlação entre os valores constantes da coluna "VL Recebido" da listagem "Posição de títulos em aberto e liquidados" (fl. 119) com os valores referentes às correspondentes notas fiscais que constam da "Listagem de notas fiscais de venda". (fls. 121/125);

- que as listagens das empresas Cimento Poty e Cimento Sergipe (11s. 93/116, 129/154, 93 e 121/125), não obstante serem empresas completamente distintas (antes de incorporadas pela Votorantim Cimentos), apresentariam os mesmos "código de cliente" para a CPA;

- que não haveria prova de qualquer ato praticado por ela relativamente às alegadas compras de cimento e respectivos pagamentos que deram origem ao Auto de Infração;

- que se todos os pagamentos foram efetuados nas datas indicadas como de recebimento na listagem "Posição de títulos em aberto e liquidados" da empresa Cimento Poty, ou seja, um mês após a data de emissão das notas fiscais, ter-se-ia por consequência a validade dessa listagem e, por conseguinte, a assertiva de que estão erradas as datas indicadas como de pagamento no Livro Razão (conta Caixa), resultando em sua não validade e sua imprestabilidade, fulminando toda a contabilidade da empresa, havendo necessidade, portanto, de arbitramento do lucro para fins de IRPJ e dos lançamentos decorrentes (CSLL, PIS e COFINS);

- que se é possível presumir que as primeiras aquisições de mercadorias foram feitas com recursos extra-caixa, também seria razoável supor que as aquisições seguintes foram realizadas com o produto das vendas de mercadorias também não registradas, o que fulminaria com a presunção do Fisco, uma vez que o "*quantum*" da receita omitida, se existente, certamente não corresponderia ao montante das compras não registradas;

- que, se o contribuinte deixou de registrar tanto as compras quanto as vendas das mercadorias, o correto seria tributar, na órbita do IRPJ e da CSLL, a margem de lucro utilizada pela empresa na revenda dessas mercadorias;

- que a Autoridade Lançadora, no cálculo do PIS devido, não deduziu o crédito de PIS relativo ao valor das compras apurado por ela.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, Pará, apreciando as razões trazidas pela defesa inaugural, decidiu, por meio do acórdão nº 01-11.022, de 23 de maio de 2008, pela procedência parcial dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

IRPJ E CSLL. OMISSÃO DE RECEITA. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO. VÍCIO MATERIAL. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.

O lançamento que não observou o correto período de apuração, transformando de anual para trimestral o período de apuração, contém vício de ordem material, portanto, deve ser declarado improcedente.

PIS E COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS. PAGAMENTOS EFETUADOS COM RECURSOS ESTRANHOS À CONTABILIDADE. PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS.

Não elididos os fatos apontados pela fiscalização, suficientes para justificar a exação, deve ser mantido o lançamento.

Diante da exoneração de parte do crédito tributário constituído, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício.

A parcela do crédito exonerada pela Turma Julgadora de primeiro grau deriva do fato de a autoridade lançadora ter promovido os lançamentos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL com base em períodos trimestrais, enquanto a contribuinte exerceu opção, para os períodos em questão, pela apuração anual.

Irresignada com a manutenção dos lançamentos relativos ao PIS e à COFINS, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 678/690), em que renova a argumentação expendida na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço os recursos impetrados.

O presente processo trata de lançamentos tributários relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e reflexos, formalizados a partir da imputação de omissão de receitas, caracterizada pela constatação de pagamentos não escriturados no ano-calendário de 2003.

Não obstante o fato de a autoridade fiscal ter apurado uma diversidade de situações (contabilização do pagamento das mercadorias adquiridas em data anterior ao efetivo pagamento; contabilização do pagamento e da compra das mercadorias; e contabilização do pagamento sem a contabilização da compra das mercadorias), os lançamentos tributários tomaram por base os valores em que se constatou que as compras e os pagamentos não foram contabilizados.

Trata-se, portanto, de lançamentos tributários promovidos com suporte nas disposições do art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo reproduzido.

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.

Como prova do fato indiciário apontado pela presunção prevista na lei (FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS), a autoridade fiscal juntou aos autos informações prestadas por fornecedores da fiscalizada (fls. 84/107; 110/145 e ANEXOS I a V).

Cuidou, ainda, a referida autoridade, de intimar a contribuinte a apresentar esclarecimentos acerca das constatações efetuadas, inclusive em relação às compras e pagamentos não contabilizados (fls. 116/117). Citada intimação foi devidamente acompanhada das informações prestadas pelos fornecedores da fiscalizada acerca dos pagamentos efetuados, cujas contabilizações não haviam sido identificadas (fls. 118/189).

Constam dos autos, também, declarações de quitação apresentadas pelos fornecedores da fiscalizada, relativas às vendas de mercadorias promovidas no ano-calendário de 2003 (fls. 217/219 e 221).

Não identifico nos autos pronunciamentos da contribuinte acerca dos esclarecimentos requisitados pela autoridade fiscal que não os relacionados a pedidos de prorrogação para atendimento das intimações formalizadas.

Apreciando a impugnação interposta, a Turma Julgadora de primeira instância constatou que, não obstante a ausência de pagamento relativo à estimativa do mês de janeiro de 2003, a contribuinte apresentou DIPJ indicando que a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi feita pelo regime ANUAL, tendo havido, também, registro, em DCTF, dos débitos correspondentes às referidas estimativas do mês de janeiro de 2003 (IRPJ e CSLL).

Diante de tal circunstância, a Turma Julgadora de primeiro grau, considerando que a fiscalizada optou pelo regime ANUAL na apuração do IRPJ e da CSLL, decretou a improcedência dos lançamentos dos referidos tributos, eis que a autoridade autuante constituiu os créditos tributários com base em períodos trimestrais.

Não me parece que tal decisão seja digna de reparo.

Com efeito, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, “*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.*”

Tratando-se de tributação com base no LUCRO REAL, penso não restar dúvida de que a expressão “*regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão*” deve ser empregada no sentido de distinguir, como regimes de tributação, o TRIMESTRAL (regra geral) e o ANUAL (optativo).

As especificidades de cada uma dessas formas de apuração (TRIMESTRAL e ANUAL), a meu ver, autorizam concluir pela existência de verdadeiros regimes de tributação, sendo o REAL o gênero, e o TRIMESTRAL e o ANUAL espécies.

Assim, NEGO provimento ao recurso de ofício interposto.

Prosseguindo na linha do decidido na instância *a quo*, penso não existir dúvida também de que os elementos propulsores da presunção de omissão de receita estampados na lei, qual seja, FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS, encontram-se devidamente comprovados nos autos. A falta de escrituração, pela demonstração inequívoca das investigações empreendidas pela autoridade fiscal; os pagamentos, pelas informações prestadas pelos fornecedores das mercadorias e, em especial, pelas DECLARAÇÕES DE QUITAÇÃO aportadas ao processo.

Não merece guarida, assim, a alegação da Recorrente de que “*não há prova de qualquer ato (pedido, recebimento da mercadoria, pagamento) praticado pela requerente relativamente às alegadas compras de cimento e respectivos pagamentos que deram origem ao Auto de Infração.*”

O argumento de “*que durante todo o procedimento fiscal não foi apresentada qualquer nota fiscal ou conhecimento de transporte (ou respectiva cópia)..., mas tão somente cópia de meras listagens*” foi apropriadamente rebatido pela decisão recorrida, senão vejamos:

[...]

Vale lembrar que consta dos Autos de Infração recebidos e assinados pelo contribuinte a observação de que as cópias do livro Razão, bem como a DIPJ/2004 e as notas fiscais das compras de mercadoria e serviço que deram causa aos pagamentos não registrados na escrituração, estariam presentes somente na via do auto de infração que compôs o processo e que caso o autuado entendesse que para a sua defesa, precisasse destas cópias, deveria fazer tal solicitação à Central de Atendimento ao Contribuinte da DRF/Macapá (fls. 13, 24, 34 e 42), o que efetivamente foi feito, conforme "Solicitação de cópia de documentos" de fl. 317.

Irretocáveis, a meu ver, as considerações da decisão recorrida acerca das alegadas divergências nas listagens carreadas aos autos e da impossibilidade de aproveitamento de créditos de PIS, motivo pelo qual as reproduzo a seguir.

[...]

A argumentação sobre a existência de códigos divergentes ou iguais nas listagens, como descrito no relatório (itens 5, 7 e 10), assim como a existência de várias notas fiscais para o mesmo dia (item 6), em nada prejudica o lançamento pois este está amparado pelas cópias dos conhecimentos de transporte e pelas notas fiscais de compra (com número de série e hora de emissão diversos), e pela declaração de recebimento dos valores existentes nestes mesmos documentos.

O contribuinte ainda alega que na "Listagem de notas fiscais de venda" da empresa Cimento Sergipe, a contabilização do recebimento foi feita em data futura (31/12/2008), o que comprometeria a listagem e o lançamento. Não tem razão o contribuinte, pois a listagem de fl. 110 (Posição de títulos em abertos e liquidados) da empresa em questão, descreve como data de vencimento dos produtos comprados nos dias 28 e 29/10/2003, os dias 28 e 29/11/2003, e como data do pagamento os dias 27 e 28/11/2003, ou seja, totalmente de acordo com o ano em questão (2003).

A afirmação de que não há correlação entre os valores constantes da coluna "VI.Recebido" da listagem "Posição de títulos em aberto e liquidados" com os valores referentes às correspondentes notas fiscais que constam da "Listagem de notas fiscais de venda", também não pode prosperar pois verificamos que os valores são idênticos, sendo que na "Listagem de notas fiscais de venda" (fls. 84 a 107) os valores foram arredondados para mais ou para menos pois a empresa Cimento Poty desconsiderou os centavos.

Não posso concordar, também, com a alegação de que ao se acatar a validade das listagens, teríamos como consequência a assertiva de que estão erradas todas as datas indicadas como de pagamento no Livro Razão (conta Caixa), resultando em sua não validade e sua imprestabilidade, fulminando toda a contabilidade da empresa, havendo necessidade, portanto, de arbitramento do lucro para fins de IRPJ e dos lançamentos decorrentes. O arbitramento é forma de apuração da base de cálculo do tributo, utilizada quando comprovados motivos que impeçam o conhecimento do lucro efetivo da pessoa jurídica. Veja-se o que dispõe o art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

[...]

Ora, se toda omissão de receita ou erro de escrituração redundasse no arbitramento os contribuintes seriam seriamente penalizados. Para que a escrituração se torne imprestável, a determinação do lucro não pode ser possível. No caso em questão, não existem razões para o arbitramento do lucro, em detrimento da recomposição do lucro real, porque a contabilidade existe e a não escrituração de parte das compras e dos correspondentes pagamentos não constituem falhas insanáveis que justificam a desclassificação da escrita contábil, com o conseqüente arbitramento do lucro tributável, pois, diga-se mais uma vez, o arbitramento é medida aplicável quando forem apuradas falhas insanáveis que não permitam apurar-se o lucro real.

Por último o contribuinte alega que a autoridade lançadora não deduziu o crédito de PIS relativo ao valor das compras apuradas e que se as primeiras aquisições de mercadorias foram feitas com recursos extra-caixa, as seguintes

foram feitas com o produto das vendas das mercadorias não registradas. Ocorre que o contribuinte não apresentou nenhum documento que comprovasse o alegado, sendo descabidas estas afirmações, pois decorre da presunção legal que os valores pagos com recursos estranhos à contabilidade configuram omissão de receita, mas não omissão de custos, sendo necessária a comprovação da utilização do produto das vendas das mercadorias não registradas para as demais compras não registradas, o que não ocorreu. Já com relação ao PIS, a omissão de receita é anterior à compra, ou seja, a receita não declarada e não escriturada é que foi utilizada para a compra e quando do seu recebimento nenhum crédito de PIS havia para ser deduzido.

Note-se que em sede de recurso a contribuinte limitou-se, em grande parte, a renovar os argumentos expendidos na impugnação anteriormente apresentada, repisando, inclusive, questão solucionada a seu favor na primeira instância (lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL com base em períodos trimestrais, ao invés de anual).

Nesse diapasão, não cuidou a Recorrente de contraditar as conclusões expendidas no ato recorrido acerca da improcedência das suas alegações.

Equivoca-se a Recorrente ao entender que a omissão de receitas imputada pela Fiscalização derivou da constatação da não contabilização de compras (omissão de compras). Como já dito, os lançamentos tributários foram promovidos com base na identificação de pagamentos não escriturados, que, em conformidade com a lei (art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996), autorizam a presunção de que foram efetivados com recursos mantidos à margem da contabilidade.

Considerado, pois, todo o exposto, e, diante da mais absoluta falta de apresentação, por parte da Recorrente, de elementos capazes de elidir a presunção legal que serviu de suporte para os lançamentos tributários contestados, sou por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Assim, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO aos recursos de OFÍCIO e VOLUNTÁRIO.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Processo nº 10235.002784/2007-95
Acórdão n.º **1301-001.128**

S1-C3T1
Fl. 704

CÓPIA