



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10240.720255/2013-46
ACÓRDÃO	1302-007.263 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SABENAUTO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

DECISÃO ADMINISTRATIVA. PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. REJEIÇÃO FUNDAMENTADA. ALEGAÇÕES E PROVAS. ANÁLISE SUFICIENTE PARA A FORMAÇÃO DA CONVICÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE INFIRMAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não é nula a decisão administrativa na qual há a rejeição fundamentada do pedido de perícia, que foi considerada prescindível; e que resulta da devida análise das alegações e provas capazes de formar a convicção dos julgadores, a qual não pode ser infirmada pelos demais elementos que deixaram de ser apreciados.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LIVRO REGISTRO DE INVENTÁRIO. AUSÊNCIA. ESTOQUES E CUSTOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. ERROS. IMPRESTABILIDADE PARA A DETERMINAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA E APURAÇÃO DO LUCRO REAL. LUCRO ARBITRADO.

Correto o lançamento realizado com base no lucro arbitrado na situação em que o contribuinte, reiteradamente intimado, deixa de apresentar o Livro Registro de Inventário ou outros elementos hábeis à comprovação dos custos e estoques dos bens comercializados; bem como, apresenta escrituração comercial repleta de erros que a tornam imprestável para a determinação da movimentação financeira e do lucro real.

LANÇAMENTOS REFLEXO. MESMA DECISÃO.

Ao lançamentos reflexos relativos à CSLL, Cofins e Contribuição ao PIS/PASEP, não havendo razão para entendimento diverso, aplica-se a mesma decisão adotada em relação ao lançamento principal.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

Nos casos de lançamento de ofício, deve ser aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, acaso não haja incidência em hipótese de aplicação de multa em percentual majorado.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. CARF. RECONHECIMENTO APENAS EM SITUAÇÕES ESPECÍFICAS.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, exceto nas hipóteses previstas nos atos normativos que regem o contencioso administrativo.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram deste julgamento os conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Luís Ângelo Carneiro Baptista (convocado), Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão nº 10-56.143 (fls. 1.990/2.2025), por meio do qual a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte acima identificado.

O presente processo se originou de Autos de Infração lavrados para exigência de valores a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e

Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), em relação ao ano-calendário de 2008 (fls. 2/57).

Conforme descrição contida no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (TVCF) de fls. 58/79:

23. O Contribuinte dedica-se ao comércio varejista e atacadista de automóveis, camionetas e utilitários, novos e usados, peças e acessórios de veículos, reparação e locação de veículos automotores conforme consta do Contrato Social e alterações contratuais.

24. No AC/2008 manteve-se em atividade, auferiu receitas, realizou despesas e declarou em DIPJ ser optante pelo regime de tributação com base no Lucro Real trimestral, porém deixou de declarar os dados essenciais para determinação dos lucros auferidos e/ou prejuízos acumulados.

25. Intimado, apresentou respostas aos Termos de Intimação, todavia da análise dos documentos/esclarecimentos apresentados constatamos que a empresa não mantém a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, haja vista a presença de erros, vícios e deficiências que impedem a identificação da efetiva movimentação financeira, inclusive bancária bem como a determinação do lucro real.

26. Inicialmente, elencamos abaixo os documentos/livros **não apresentados** pela empresa, sem os quais a Fiscalização não pôde confirmar o custo da mercadoria vendida — CMV nem os saldos contábeis apurados para determinação do resultado do exercício e consequente determinação do Lucro Real/ Prejuízo Fiscal:

26.1 Livro Registro de Inventário encerrados em 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008 e 31/12/2008. Quanto a este último Livro, o Contribuinte apresentou-o, inicialmente, porém quando intimado a manifestar-se sobre o fato de o Livro possuir os mesmos veículos e valores constantes do Livro encerrado em 31/12/2007, esclareceu em 20/11/2012 que o "*livro de inventário AC-2008, foi emitido indevidamente com a mesma relação de veículos existente em 31/12/2007*". A análise do CMV assim como do resultado do exercício restou prejudicada.

25.2 Arquivo digital do controle de Custo Médio Ponderado do estoque veículos novos e usados, ou documento equivalente, conforme informado em DIPJ-AC2008 como sendo este o método de avaliação do estoque adotado pela empresa. Em 05/12/2012, o Contribuinte esclareceu que, em verdade, avalia seus veículos pelo custo de aquisição e não pelo custo médio ponderado. Não apresentou qualquer documento de controle do custo.

26.3 Contrato de Intermediação de venda direta de veículos da fábrica ao consumidor final, entabulado com o Contribuinte, na condição de concessionária, para comprovar as receitas de vendas de veículos registradas na contabilidade

(conta 21105004 - 220-Veiculos V.Direta/Aquis.Terc/Consign não oferecidas a tributação federal. Ressalta-se que a GMB também foi intimada a apresentar, porém, assim como o Contribuinte, apresentou somente o Contrato de concessão e uso da marca Chevrolet;

26.4 Documentos diversos solicitados pela Fiscalização para comprovação dos esclarecimentos apresentados no curso do procedimento fiscal, os quais serão apontados neste Termo, a seguir, como imprescindíveis a conclusão da análise das contas contábeis.

27. Mesmo sem os Livros Registro de Inventário e o controle de estoque, que pela falta prejudicou a verificação do CMV e do Resultado do Exercício, a Fiscalização prosseguiu com a análise das contas contábeis mais expressivas visando confirmar os resultados constantes dos arquivos contábeis/fiscais, porém sem êxito, pois a Contabilidade não registra o real movimento da empresa assim como não registra corretamente a movimentação bancária, vejamos:

A autoridade fiscal apontou, então, as receitas de veículos novos e usados que a Recorrente teria deixado de reconhecer:

28.1 — Receita de venda de veículos conforme notas fiscais identificadas no Anexo 1— Notas Fiscais de Venda de Veículos, no montante de R\$704.229,90.

Embora o Contribuinte tenha informado, em 11/10/2012, que parte das notas fiscais foram canceladas e outras referem-se a venda de veículos do ativo imobilizado, registrou na contabilidade o recebimento dos respectivos valores em caixa/banco, o custo da mercadoria vendida e o Pis/Cofins/ISSQN sobre o faturamento.

28.2 — Receita de venda de veículos conforme lançamentos contábeis identificados no Anexo II — Venda Direta de Veículos no montante de R\$4.130.818,95, à débito das contas do ativo (11101001 —Caixa, 11102001-Banco do Brasil, 11102003 —Banco HSBC e 11102002- Bradesco) e à crédito da conta do passivo (21105004 - 220-Veiculos V.Direta/Aquis.Terc/Consign). [...]

28.3 — Receita de venda de veículos conforme lançamentos contábeis identificados no Anexo III — Venda de veículos — Recebimento no HSBC, no montante de R\$2.749.835,84, à débito do ativo (conta 11102003 — Banco HSE3C) e a crédito do passivo (conta 311 — Tit Pagar Veículos Usados) [...] Estas vendas foram novamente liquidadas via caixa e/ou banco, sugerindo também o recebimento em duplicidade conforme demonstra o **Anexo IV- Venda de veículos — Recebimento em duplicidade.**

Constatou-se, ainda, a ausência de registro ou o registro indevido dos estoques de veículos novos e usados; a falta de comprovação de lançamentos contábeis referentes a títulos a pagar e a receber de veículos novos e usados; a divergência entre os registros na Conta Banco e aqueles constantes dos extratos bancários; e irregularidades e ausências nos registros referentes às receitas de prestação de serviços.

Deste modo, concluiu-se que a Recorrente não mantinha os seus registros contábeis na forma prevista na legislação comercial e fiscal, de modo que a “falta do registro de inventário e a existência de erros, vícios e deficiências” impediria a determinação do lucro real e da movimentação bancária, tendo como consequência a apuração do IRPJ e adicional com base no Lucro Arbitrado, na forma do art. 530 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), para o ano-calendário de 2008.

A base de cálculo foi determinada com base na receita bruta, acrescida do percentual de 20% (vinte por cento), tendo como origem as “Notas Fiscais registradas no Livro Registros de Saídas, já excluídas as notas fiscais canceladas e o desconto incondicional concedido”, conforme discriminadas nos “**Anexos XVI — Receita Bruta de Vendas — AC/2008** e **XVII — Receita Bruta de Serviços — AC/2008**”, e reprodução a seguir:

MÊS/2008	RECEITA BRUTA DE VENDAS	RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS	TRIMESTRE	RECEITA BRUTA
janeiro	3.024.676,83	104.140,47	1º Trimestre	12.659.661,27
fevereiro	3.994.608,04	362.093,22		
março	5.057.574,75	116.567,96		
abril	3.898.281,12	1.230.432,40	2º Trimestre	17.498.662,58
maio	4.435.883,69	346.350,65		
junho	6.661.316,79	926.397,93		
julho	5.929.012,60	458.962,66	3º Trimestre	18.947.376,50
agosto	7.051.404,02	409.245,13		
setembro	4.446.742,37	652.009,72		
outubro	4.715.629,13	473.657,69	4º Trimestre	17.182.962,74
novembro	6.234.389,40	290.105,75		
Dezembro	5.204.408,43	264.772,34		
TOTAL				66.288.663,09

Dos valores apurados, foram deduzidos o Imposto de Renda retido na Fonte sobre a receita de prestação de serviços e os valores de IRPJ e CSLL confessados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

Em relação à Cofins e à Contribuição ao PIS/Pasep, aponta-se no TCFV:

44. O PIS e a COFINS também foram lançados neste Auto de Infração por depender dos mesmos elementos de prova do IRPJ/CSLL (art. 9º, §1º do Decreto 70.235/72).

45. Determinamos a base de cálculo a partir das Notas Fiscais que compõem a Receita Bruta, excluídas as notas fiscais canceladas, o desconto incondicional concedido, as notas fiscais de simples remessa de mercadoria (CFOP 6949), além das mercadorias tributadas na origem sob regime monofásico para PIS/COFINS identificadas a partir da classificação fiscal da mercadoria com base no código NCM — Nomenclatura Comum do Mercosul.

46. A segregação das mercadorias sujeitas à tributação cumulativa e monofásica foram feitas com base nas notas fiscais contidas no arquivo digital fiscal, sendo consideradas cumulativas ou monofásicas as mercadorias classificadas nos códigos NCM identificados no **Anexo XVIII — NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL - PIS-COFINS**.

47. A base de cálculo considerada pela Fiscalização consta do **Anexo XIX — Base de Cálculo do PISCOFINS**, transcrita mês a mês conforme valores abaixo:

MÊS/APURAÇÃO/2008	BASE DE CÁLCULO
Janeiro	481.868,19
Fevereiro	827.265,58
Março	379.622,50
Abril	1.713.203,76
Maio	1.607.604,91
Junho	2.074.875,49
Julho	1.509.722,33
Agosto	1.412.747,11
Setembro	1.918.633,12
Outubro	1.352.369,31
Novembro	1.550.294,49
Dezembro	1.601.009,75
TOTAL	16.429.216,54

Do mesmo modo, foram deduzidos, para as referidas contribuições, os montantes declarados em DCTF.

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Cientificada, a pessoa jurídica autuada apresentou as Impugnações de fls. 1.561/1.768, por meio das quais sustentou:

- (i) em relação às Notas Fiscais relacionadas no Anexo I do TCVF, “que as notas fiscais canceladas foram reemitidas e as notas fiscais de imobilizado foram recebidas por se tratarem de compras via *leasing*”;
- (ii) quanto aos documentos apontados no Anexo II do TCVF, que se refeririam a concessões comerciais entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre, de modo que “não precisaria apresentar qualquer outro documento (além do contrato de concessão) para comprovar que realiza tal espécie de venda, pois as respectivas operações decorrem de expressa disposição legal”;
- (iii) que a autoridade teria tratado no referido Anexo “a comercialização de veículos novos, vendas de cotas de consórcio, veículos seminovos, bem como a comercialização de veículos novos através da modalidade de venda direta” como se vendas diretas fossem;

- (iv) em relação aos valores discriminados no Anexo III do TCVF, que teriam sido tratados como se fossem vendas, mas se refeririam a vendas de veículos usados, por meio de linha de crédito rotativo com o Banco GMAC (*“Contrato de Floor-Plan Vinculado”*), por meio da qual haveria a liberação de valores pela instituição financeira na conta bancária da Recorrente, tendo como garantia os veículos constantes de seu estoque, com a posterior quitação no prazo máximo de 90 (noventa) dias. Em nenhum momento, contudo, teria havido **“a transferência da propriedade, ao Banco GMAC, dos veículos dados em garantia”**;
- (v) que as vendas apontadas no Anexo IV do TCVF se referem, igualmente, a repasses do *“Contrato de Floor-Plan Vinculado”*, e não a recebimentos em duplicidade de vendas;
- (vi) que a ausência de reconhecimento no estoque da entrada de veículos usados apontados no Anexo V do TCVF não seria razão para a desconsideração de sua contabilidade, posto que teria reconhecido “corretamente a receita e o custo pela venda das unidades, restando claro que não houve qualquer prejuízo ao Fisco”;
- (vii) que tal conclusão se repetiria em relação ao registro de veículos novos no estoque de veículos usados, na medida em que a conta estoque seria uma conta unificada;
- (viii) quanto aos lançamentos em duplicidade de que trata o Anexo VI do TCVF, que teriam por objetivo “meros ajustes de classificações contábeis”, já teriam sido parcialmente baixados do estoque e se refeririam à conta “Títulos a Pagar Veículos Usados”. Mais uma vez, não justificariam a desconsideração de sua escrituração contábil;
- (ix) que os veículos a que se refere o Anexo VII do TCFV teriam sido vendidos como automóveis novos, não tendo havido prejuízo ou alterado o seu resultado contábil/fiscal;
- (x) no que se relaciona ao Anexo VIII, que a ausência de baixa da conta de estoque de veículos devolvidos a General Motors do Brasil (GMB) somente teria lhe causado prejuízo, pois teria majorado o seu lucro, “levando à tributação valores que não deveriam compor essa base”;
- (xi) que a autoridade fiscal teria deixado de observar que as devoluções de veículos a que se refere o Anexo IX teria a “finalidade de refaturamento das unidades com a exclusão/redução do IPI, conforme determinado pelo Decreto nº 6.687/2008”, sendo que as notas fiscais teriam sido emitidas nos seus valores corretos, sendo o erro meramente contábil, sem consequências práticas;

- (xii) no que se refere aos veículos usados de que trata o Anexo X, que não teriam sido observadas as peculiaridades que envolvem a atividade por ela desenvolvida, uma vez que “os veículos usados por ela comercializados são recebidos como parte do pagamento para aquisição de veículos novos”, de modo que “não haverá jamais comprovantes do custo dessas mercadorias”;
- (xiii) além disso, que seria “muito comum a revenda de veículos usados por preço igual ou até mesmo inferior ao montante de aquisição pelas concessionárias”;
- (xiv) que, quanto aos valores apontados nos Anexos XI e XII do TCVF se refeririam a repasses do “*Contrato de Floor-Plan Vinculado*”, e não a recebimentos em duplicidade de vendas;
- (xv) em relação aos lançamentos contábeis que não corresponderiam aos extratos bancários (Anexo XIII), tratar-se-iam de lançamentos de correção que, “por um lapso, foram efetivados em contrapartida com o Banco do Brasil, quando o correto seria em conta transitória”. Não teria havido, porém, alteração no seu resultado, tratando-se, exclusivamente, de ajustes contábeis;
- (xvi) no que se refere aos valores apontados nos Anexos XIV e XV, que não teria havido redução indevida de receita de comissões, uma vez que “na emissão da Nota Fiscal, considera-se o valor líquido da nota como a receber da fábrica e o IRRF como imposto a recuperar”;
- (xvii) e, ainda, que teria havido provisionamento e posteriores pagamentos da Cofins e da Contribuição ao PIS; e erro referente ao IRRF que somente teria prejudicado a Recorrente, com dupla tributação da mesma receita.

Considerou ser indevida a apuração do IRPJ com base no Lucro Arbitrado, pois, teria disponibilizado “seus balancetes, Livros Diário e Declarações apresentadas ao Fisco, correspondentes ao período autuado”, sendo “mais que suficientes para verificação da regularidade da apuração e recolhimento dos tributos federais”.

Suscitou a decadência do direito de se constituir os créditos tributários referentes à Cofins e ao PIS, em relação aos períodos de apuração de janeiro e fevereiro de 2008.

Alegou, ainda, a desproporcionalidade da multa de ofício aplicada, que possuiria “contornos confiscatórios”. E pugnou pela produção de prova pericial, apresentando quesitos e indicando peritas.

Em razão de que os documentos apresentados com as Impugnações não teriam sido juntados aos autos, houve a conversão do julgamento em diligência para que a Unidade preparadora procedesse à referida juntada ou formalizasse Processo Dossiê em Papel do Processo Digital (PDPPD), conforme despacho de fls. 1.985/1.986.

A Diligência resultou na formação do PDPPD nº 10240.721470/2015-26 (fl. 1.989).

Na decisão de primeira instância, rejeitou-se, inicialmente, a realização de perícia contábil, uma vez que seria “desnecessária para a solução do caso”.

Em relação às alegações atinentes à multa de ofício, invocou-se a Súmula CARF nº 2, e apontou-se que sua aplicação decorreria de previsão legal que não poderia ser afastada pelos julgadores administrativos.

Reconheceu-se a decadência dos valores constituídos em relação à Cofins e à Contribuição ao PIS, quanto aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2008, registrando que não teria havido exigência fiscal em relação ao período de fevereiro daquele ano-calendário.

Em relação à apuração do IRPJ com base no Lucro Arbitrado, concluiu-se:

Pelas razões apresentadas até aqui, tenho que cabe o arbitramento do lucro, no caso concreto, em razão da ausência de escrituração no Livro de Inventário e/ou escrituração dele com graves deficiências, bem como pela não apresentação de qualquer outro controle de estoques, que permita verificar a exatidão do Custo da Mercadoria Vendida. A escrituração regular, em boa ordem e guarda, para que possa ser examinada e o resultado verificado, é atribuição da contribuinte e não pode ser imputado ao agente do fisco.

[...]

Para demonstrar a imprestabilidade da escrituração, os autuantes elencaram algo como três dezenas de irregularidades e a impugnante trouxe argumentos de defesa para praticamente todas. **O objetivo da presente análise é verificar a procedência, ou não do arbitramento do lucro e não a procedência de cada uma das irregularidades apontadas.** Não há assim, imperiosamente, a necessidade de analisar uma a uma essas irregularidades, se parte do conjunto probatório é suficiente para a formação da convicção do julgador. Esse entendimento está albergado no novo Código de Processo Civil que determina a necessidade da sentença enfrentar todos os argumentos que, em tese, possam infirmar a conclusão adotada pelo julgador (CPC, inciso IV do § 1º, do art. 489). Temos que, neste processo, mesmo que todas as demais irregularidades da escrita apontadas pelo agente do fisco fossem infirmadas, ainda assim restaria plenamente confirmada a necessidade do arbitramento, pelas razões já expostas.

Pelas razões expostas neste voto, tenho que restaram comprovadas as razões que levaram ao arbitramento, quais sejam: (1) impossibilidade de confirmação do CMV em razão da não apresentação dos Livros Registro de Inventários e outros e (2) escrituração com vícios erros e deficiências que a tornam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária e imprestável para apurar o Lucro Real.

O Acórdão recebeu, então, a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

A realização de perícia deve ser indeferida quando não for necessária à solução do litígio e as provas puderem ser produzidas pela juntada de documentos que estão na posse de quem pede a prova técnica.

CONSTITUCIONALIDADE. ANÁLISE NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A instância administrativa não detém competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Tratando-se de lançamento por homologação e tendo o contribuinte antecipado o pagamento, o prazo para a Fazenda Pública constituir o lançamento decai em 5 anos contados da data do fato gerador.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. LIVRO REGISTRO DE INVENTÁRIO. VÍCIOS E ERROS NA ESCRITURAÇÃO.

É cabível o arbitramento do lucro quando o sujeito passivo deixa de apresentar o Livro Registro de Inventário ou o apresenta com erro grave, qual seja, a repetição de dados do ano-calendário anterior e não adota providências para suprir a falta.

Também impõe o arbitramento do lucro a escrituração com vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira e bancária ou determinar o lucro real.

Cientificada da decisão, a pessoa jurídica autuada interpôs o Recurso Voluntário de fls. 2.035/2.096, em que:

- (i) sustenta a imprescindibilidade da realização de perícia, que teria sido indeferida, sem fundamentação, na decisão de primeira instância;
- (ii) argumentou que os documentos e argumentos por ela apresentados não teriam sido analisados pelos julgadores *a quo*;
- (iii) pugnou pela conversão do julgamento em diligência, para a análise detalhado dos documentos constantes do PDPPD nº 10240.721470/2015-26;
- (iv) reiterou a alegação de impossibilidade de apuração do IRPJ com base no Lucro Arbitrado, na medida em que teria apresentado parte da documentação solicitada no procedimento fiscal;
- (v) pleiteou o reconhecimento da decadência dos valores constituídos, a título de Cofins e Contribuição ao PIS, em relação ao mês de fevereiro de 2008;

- (vi) reprisou, de forma mais sucinta, as alegações referentes às irregularidades imputadas no lançamento de ofício;
- (vii) arguiu, mais uma vez, a desproporcionalidade e natureza confiscatória da multa de ofício aplicada.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, em 05 de abril de 2016 (fl. 2.033), tendo apresentado seu Recurso Voluntário, em 04 de maio daquele ano (fl. 2.034), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado, digitalmente, por meio do certificado digital da própria pessoa jurídica.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 43, incisos I, II e IV, do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

2 DA NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Embora não pleiteie, expressamente, a anulação da decisão de primeira instância, a Recorrente suscita, em seu Recurso, duas alegações que poderiam levar ao reconhecimento da nulidade do Acórdão.

Em primeiro lugar, ao reiterar o argumento de que seria necessária a conversão do julgamento em diligência e a realização de perícia, afirma que os julgadores *a quo* teriam afrontado o art. 28 do Decreto nº 70.235, de 1972, uma vez que não teriam apresentado “argumentos que fundamentassem o indeferimento do pedido de perícia requerida”.

Além disso, sustenta que

[...] o Julgador traz argumentos que são contraditórios em si e com o restante de sua decisão. Ora, afasta a necessidade de perícia por compreender serem os quesitos formulados pela Recorrente genéricos, quando lhe é possível apresentar os seus; e, por estar capacitado à análise dos documentos apresentados e, pois, formar juízo técnico, quanto, todo o foco de sua decisão foi para justificar a ausência de confiabilidade da escrituração fiscal da Recorrente, sem, contudo,

analisar a documentação juntada na defesa que afasta a cobrança dos débitos em exigência.

As alegações da Recorrente devem ser enfrentadas à luz dos arts. 18, 28 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 59. São nulos:

[...]

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

Neste sentido, eventual, rejeição sem fundamentos do pedido de diligência/perícia e a patente ausência de análise das provas juntadas aos autos conduziria ao reconhecimento da nulidade da decisão, por prejuízo ao direito de defesa da Recorrente.

A Leitura do Acórdão de fls. 1.990.2.025, porém, permite a constatação de cenário totalmente diverso.

Inicialmente, os julgadores dedicaram tópico específico para a análise e rejeição do pedido de perícia formulado na Impugnação, e consideram o exame prescindível, conforme transcrição a seguir:

Os quesitos formulados pela defesa e reproduzidos no relatório, são genéricos, basicamente perquirem sobre estar o lançamento correto ou não. Analisar a procedência, ou não, da exigência tributária é tarefa deste colegiado e ele está capacitado a conhecer de forma direta os documentos constantes dos autos e formar juízo técnico acerca da autuação. Nada no pedido de perícia indica a necessidade de especial conhecimento técnico para ser respondido (Art. 420, I, da Lei nº 5.869/73).

Assim, o pedido de perícia deve ser indeferido, por desnecessária para a solução do caso.

A posição adotada está albergada pelo art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, acima transcrito, bem como pela Súmula CARF nº 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A par disso, percebe-se, igualmente, que os julgadores realizaram a apreciação dos argumentos e elementos de defesa apresentados pela pessoa jurídica autuada.

No trecho do voto invocado pela Recorrente, apenas, fica expresso que a análise não se debruçou sobre **todos** os argumentos e provas, na medida em que a parcela analisada já era suficiente para a formação da sua convicção e a conclusão adotada não poderia ser infirmada pela análise complementar. Segue a reprodução integral do trecho, que foi transcrito pela Recorrente, apenas, naquilo que interessava à sua alegação:

Para demonstrar a imprestabilidade da escrituração, os autuantes elencaram algo como três dezenas de irregularidades e a impugnante trouxe argumentos de defesa para praticamente todas. **O objetivo da presente análise é verificar a procedência, ou não do arbitramento do lucro e não a procedência de cada uma das irregularidades apontadas.** Não há assim, imperiosamente, a necessidade de analisar uma a uma essas irregularidades, se parte do conjunto probatório é suficiente para a formação da convicção do julgador. Esse entendimento está albergado no novo Código de Processo Civil que determina a necessidade da sentença enfrentar todos os argumentos que, em tese, possam infirmar a conclusão adotada pelo julgador (CPC, inciso IV do § 1º, do art. 489). Temos que, neste processo, mesmo que todas as demais irregularidades da escrita apontadas pelo agente do fisco fossem infirmadas, ainda assim restaria plenamente confirmada a necessidade do arbitramento, pelas razões já expostas.

Pelas razões expostas neste voto, tenho que restaram comprovadas as razões que levaram ao arbitramento, quais sejam: (1) impossibilidade de confirmação do CMV em razão da não apresentação dos Livros Registro de Inventários e outros e (2) escrituração com vícios erros e deficiências que a tornam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária e imprestável para apurar o Lucro Real.

O procedimento adotado pelos julgadores não viola o direito de defesa da Recorrente. Pelo contrário, encontra amparo no Código de Processo Civil, de aplicação supletiva e subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, conforme art. 15 da Lei nº 13.105, de 2015; e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme julgado a seguir:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. (STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016).

Deste modo, rejeito as preliminares de nulidade.

3 DA PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA

Na decisão de primeira instância, houve o reconhecimento da decadência do direito de a Fazenda constituir os créditos tributários relativos à Cofins e à Contribuição ao PIS referentes ao período de apuração de janeiro de 2008, uma vez que a ciência do lançamento somente ocorreu em 12 de março de 2013.

Os julgadores, ainda, apontaram que não haveria qualquer exigência em relação ao período de apuração de fevereiro de 2008, o qual, igualmente, seria alcançado pela decadência.

No Recurso Voluntário, contudo, tal informação é contestada, posto que haveria exigências em relação ao “período compreendido entre 01/2008 e 12/2008”.

A questão é singela.

O exame dos Autos de Infração de fls. 40/47 e 48/55 revela que, efetivamente, não houve qualquer exigência, a título de Cofins e PIS/Pasep, em relação a fevereiro de 2008, na medida em que o valor apurado naqueles documentos foi, integralmente, deduzido dos montantes já confessados pela autuada, por meio de DCTF.

Seguem excertos dos Autos de Infração:

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA					
Período de Apuração	Multa	Contribuição Apurada	Contribuição Retida na Fonte	Outras Deduções	Contribuição Devida
01/2008	75,00%	3.132,14	0,00	3.037,29	94,85
02/2008	75,00%	5.377,23	0,00	5.377,23	0,00

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA					
Período de Apuração	Multa	Contribuição Apurada	Contribuição Retida na Fonte	Outras Deduções	Contribuição Devida
01/2008	75,00%	14.456,05	0,00	13.990,50	465,55
02/2008	75,00%	24.817,97	0,00	24.817,97	0,00

Portanto, não há nada a se prover quanto a tal alegação.

4 DO MÉRITO

Quanto ao mérito da autuação, embora a Recorrente tenha apresentado vasto conjunto de alegações e documentos, verifica-se que buscou desviar o foco da acusação fiscal.

É que o cerne das conclusões expostas pela autoridade fiscal no TVCF de fls. 58/79 se relaciona ao fato de que a Recorrente não matéria “a escrituração na forma das leis comerciais

e fiscais, haja vista a presença de erros, vícios e deficiências que impedem a identificação da efetiva movimentação financeira, inclusive bancária bem como a determinação do lucro real”.

A linha de defesa da Recorrente, porém, pauta-se na alegação de haver posto “à disposição da Administração Fazendária **todos** os seus registros contábeis”. Em outra passagem, apesar de admitir que algum elemento não foi apresentado sustenta que “apesar de não ter apresentado parte da documentação solicitada pela Fiscalização, **a Recorrente disponibilizou seus balancetes, Livros Diário e Declarações apresentadas ao Fisco, correspondentes ao período autuado**”, os quais seriam “mais que suficientes para verificação da regularidade da apuração e recolhimento dos tributos federais pela Recorrente, fato que inviabiliza o arbitramento da base de cálculo dos mesmos”.

Os julgadores de primeira instância foram cirúrgicos em sua análise que corroborou a acusação fiscal, conforme trecho que reproduzo a seguir, para adotá-los como meus próprios fundamentos, conforme previsão do art. 114, §12, inciso I, do RI/CARF:

DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

Foram dois os motivos pelos quais houve o arbitramento do lucro. Eles estão claramente expostos nos autos de infração e no relatório do trabalho fiscal. Os motivos foram:

1. Impossibilidade de confirmação do Custo da Mercadoria Vendida – CMV – em razão da não apresentação dos Livros Registro de Inventário e outros documentos;
2. Escrituração imprestável para determinação do Lucro Real, pois apresenta vícios, erros e deficiências que a tornaram imprestável para determinar o Lucro Real e a movimentação bancária.

Passo à análise do arbitramento efetuado.

Registro de inventário

No tocante ao Livro Registro de Inventário, houve sucessivas intimações e, mesmo assim, não foram entregues os Livros encerrados 31/3/2008, 30/06/2008 e 30/09/2008. O livro encerrado em 31/12/2008 foi entregue contendo os mesmos dados do livro encerrado no ano anterior, em 31/12/2007.

Adiante podemos ver a cronologia da solicitação do referido livro:

[...]

A cronologia acima mostra que entre a data em que foi solicitado o Livro Registro de Inventário e a data em que efetuados os lançamentos se passaram 18 meses. E entre a data em que o agente do fisco apontou a existência de divergências entre o Livro Registro de Inventário e o Livro Razão (27/7/2012, fls. 407) até a data dos lançamentos, transcorreram mais de 7 meses. Por fim, entre a data em que perguntado sobre as razões dos Livros Registro de Inventário dos anos de 2007e

2008 conterem os mesmos veículos e valores (7/11/2012), até a data dos lançamentos, foram mais de 4 meses.

Assim, a fiscalizada tinha ciência de equívocos no seu Livro Registro de Inventário, no mínimo, desde a intimação de fls. 407, em 27/7/2011, pois foram apontadas divergências entre tal livro e o Livro Razão. As diferenças constaram da tabela que vai abaixo reproduzida:

ANEXO IV – ESTOQUE DE MERCADORIAS – LIVRO REGISTRO DE INVENTÁRIO X LIVRO RAZÃO

Divergência constatada a partir do cruzamento de dados entre os valores registrados no Livro de Registro de Inventário e o Livro Razão, em 31/12/2008			
ESTOQUE	LIVRO REGISTRO DE INVENTÁRIO	LIVRO RAZÃO	DIVERGÊNCIA
VEÍCULOS NOVOS	1.190.573,94	2.862.941,79	-1.672.367,85
VEÍCULOS USADOS	764.998,43	731.234,32	33.764,11
PEÇAS	1.113.016,34	706.895,69	406.120,65
TOTAL	3.068.588,71	4.301.071,80	-1.232.483,09

A contribuinte poderia, no mínimo a partir deste momento, buscar sanar as gritantes irregularidades apontadas. Mas não foi o que aconteceu. Transcrevo a resposta da fiscalizada (fls. 414) à intimação:

d) Item nº 4, as divergências entre o estoque de mercadorias registradas no livro registros de inventário e o livro razão ocorreu em virtude dos lançamentos efetuados indevidamente nas operações de compra e devolução de veículos novos contabilizados indevidamente nas contas de veículos usados.

A empresa recebeu uma tabela quantificando diferenças no valor dos *veículos novos, veículos usados e nas peças* e, ao invés de apurar e sanar os erros, responde, tão somente, que a diferença se deve a lançamentos indevidos na “compra e devolução” de veículos novos, pois contabilizados como usados. Quais lançamentos? Quais veículos? Quais os valores corretos? Que documentos demonstram o alegado? E a diferença de valor no tocante às peças em estoque? Nada disso foi abordado ou esclarecido.

Ainda se considerarmos tal resposta, de que compra e a devolução de veículos novos foram contabilizadas por equívoco como veículos usados, então a eventual correção do equívoco levaria à diminuição do estoque de veículos usados e ao aumento do valor do estoque de veículos novos. Acontece que o estoque de veículos usados já é menor no livro razão (731 mil reais) do que no registro de inventário (764 mil reais). Eventual correção do propalado equívoco levaria ao aumento da diferença entre os estoques de usados nos livros mencionados.

Note-se que não houve o menor esforço em esclarecer a situação. A resposta é evasiva, imprecisa, e não foi acompanhada de qualquer documento probante.

Ainda houve mais uma intimação por meio da qual a fiscalizada foi confrontada com os equívocos no seu Livro Registro de Inventário. Foi em 7/11/2012, quando instada a explicar a razão de os dados dos Livros de 2007 e 2008 conterem dados repetidos.

Isso ocorreu mais de 4 meses antes do lançamento. A resposta da contribuinte, em 20/11/2012 (fls. 572), foi:

“Item 5, os inventários encerrados em 31/03/2008, 30/06/2008 e 30/09/2008 não foram localizados.

Item 6. conforme análise efetuada, concluímos que o livro do inventário AC-2008, foi emitido indevidamente com a mesma relação dos veículos existente em 31/12/2007, sendo que o valor do estoque de veículos em 31/12/2008 é de R\$ 3.594.176,11, conforme xerox do balanço anexo”.

Com tal resposta a empresa desdenha da fiscalização. Quando diz que os Livros dos três primeiros trimestres *não foram localizados* está, na verdade, dizendo que não foram elaborados. E não alude a que vai procurar sanar o equívoco, nem pede prazo para isso. Já o Livro Registro de Inventário encerrado em 31/12/2008, em que pese formalmente existir, não se presta para comprovação, pois foi gerado com dados do Livro do ano anterior.

Volto aos prazos. O lançamento ocorreu: mais de 18 meses após a primeira solicitação para entrega do Livro Registro de Inventário; mais de 7 meses depois de apontadas as divergências em relação ao Livro Razão; e mais de 4 meses após a fiscalizada ser cientificada de que os dados de 2008 repetiam os de 2007. E, também mais 4 meses da informação da inexistência dos Livros Registro de Inventário trimestrais. Chamo atenção para o tempo até o lançamento, porque isso demonstra que houve prazo suficiente para que a contribuinte regularizasse sua escrituração e apresentasse o Registro de Inventário, livro obrigatório no caso de apuração dos resultados pelo Lucro Real. Houve intimações e reintimações e a fiscalizada não regularizou sua escrituração. Resumiu sua atitude a lacônicas respostas às intimações.

Não havia como o agente do fisco confirmar a apuração do lucro sem o Livro Registro de Inventário, mais que a empresa, concessionária de veículos da General Motors, mantém grande estoque de veículos novos, de veículos usados e de peças automotivas, pois mantém oficina de conserto/revisão dos veículos, além de revenda de peças. Com isso, imperiosa é a existência e correta escrituração do Livro de Registro de Inventário para possibilitar a apuração do lucro real.

A apuração nessa sistemática exige o conhecimento de todas as receitas e resultados operacionais e não operacionais, de todos os custos e despesas da empresa, bem como sua regular escrituração e comprovação.

No caso concreto, não havia alternativa ao fisco, visto que, além de não escriturar os Livros Registro de Inventário, ou escriturar com flagrante equívoco, a fiscalizada não ofereceu qualquer elemento que viabilizasse a aferição do custo. Note-se que apesar de intimada a apresentar o arquivo digital de controle do custo médio ponderado (fls. 602), respondeu que a *apropriação do custo sobre as vendas de veículos novos e usados* se deu pelo preço de aquisição (fls. 650), mas não juntou qualquer demonstrativo, qualquer documento de controle de custos.

Não há qualquer indicativo de que a autuada tenha qualquer controle dos estoques e eles nunca foram apresentados durante a ação fiscal.

O dever de escriturar o Livro de Inventário é do sujeito passivo e está previsto nos seguintes dispositivos do RIR/99:

Art.260. A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 8ºe27):

I- para registro de inventário;[...]

Art.261. No Livro de Inventário deverão ser arrolados, com especificações que facilitem sua identificação, as mercadorias, os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do balanço patrimonial levantado ao fim de cada período de apuração (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §2º,Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II,e Lei nº 8.541, de 1992, art. 3º).

Parágrafo único.Os bens mencionados neste artigo serão avaliados de acordo com o disposto nos arts. 292 a 298.

A não apresentação do Livro de Inventário ou a inconfiabilidade dos registros do mesmo são motivos que determinam a necessidade de arbitramento do lucro, como se vê na jurisprudência que segue:

[...]

A contribuinte juntou à defesa o Anexo I, em papel, que seria o Registro de Inventário dos 4 trimestres de 2008. Os livros estão encadernados em um volume, sem termos de abertura ou encerramento e não estão registrados ou autenticados no registro do comércio. Nas páginas em que estão listadas as peças em estoque não consta o CNPJ ou inscrição estadual e o livro seria o número “000”.

A impugnante não faz referência a pretender que a apresentação do Registro de Inventário com a impugnação invalide o lançamento, mesmo assim lembro que essa impossibilidade já está consolidada em súmula do Carf:

Súmula CARF nº 59: *A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.*

Pelas razões apresentadas até aqui, tenho que cabe o arbitramento do lucro, no caso concreto, em razão da ausência de escrituração no Livro de Inventário e/ou escrituração dele com graves deficiências, bem como pela não apresentação de qualquer outro controle de estoques, que permita verificar a exatidão do Custo da Mercadoria Vendida. A escrituração regular, em boa ordem e guarda, para que

possa ser examinada e o resultado verificado, é atribuição da contribuinte e não pode ser imputado ao agente do fisco.

A ratificação da acusação fiscal não é contestada, especificamente, no Recurso Voluntário, no qual a Recorrente se limita a reproduzir, em menor extensão, as alegações já apresentadas na Impugnação.

Assim, tal fundamento já seria suficiente para se negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se o lançamento com base no Lucro Arbitrado.

Não obstante, no Acórdão de primeira instância, os julgadores efetuaram análise adicional em relação a parte das alegações apresentadas na Impugnação. Mais uma vez, valho-me da disposição regimental para reproduzir a decisão e adotar como meus os fundamentos ali expostos:

DEMAIS DEFICIÊNCIAS DA ESCRITURAÇÃO

Como já disse, tenho que, no caso concreto, **a ausência do Livro Registro de Inventário é razão suficiente para inviabilizar a apuração do CMV e justifica, por si só, o arbitramento do lucro**. Assim, ao meu conceito, mesmo que nenhuma das demais deficiências da escrituração se confirmasse – o que se admite apenas para fins de argumentação – o arbitramento do lucro deve ser mantido.

À luz do que determina o Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução CFC nº 1.330/2011, item 6, a escrituração contábil deve conter, no mínimo:

*d) **histórico que represente a essência econômica da transação** ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;*

[...]

*f) **informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.***

[...]

7. O registro contábil deve conter o número de identificação do lançamento em ordem sequencial relacionado ao respectivo documento de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

[...]

*26. **Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração** da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apóiam ou compõem a escrituração.*

Como se vê, a contabilidade deve registrar todas as transações da companhia, com histórico claro que permita conhecer a operação realizada e estar embasada em documentação que comprove os fatos que originaram os lançamentos.

Passo a analisar, no caso concreto, a observância de tal regramento, buscando verificar se acertado o entendimento dos agentes do fisco que apontaram a existência de erros, vícios e deficiências da escrituração, além da já falada ausência do Registro de Inventário.

Manutenção na contabilidade de obrigações anteriormente liquidadas

A contribuinte foi intimada a explicar a razão de débitos e créditos de mesmo valor na conta 11102001 - Banco do Brasil, valores esses que não constam dos extratos bancários. A demonstração de débitos e créditos é a que segue:

ANEXO XIII - Valores não identificados no extrato bancário
MPF 02501002010/00328-6

CONTA 11102001 – BANCO DO BRASIL (MOVIMENTO DIA 14/09/2012)					
DATA	CONTA DEBITADA	DESCRIÇÃO DA CONTA DEBITADA	CONTA CREDITADA	DESCRIÇÃO DA CONTA CREDITADA	VALOR
14/09/2008	11102001	Banco do Brasil	21105002	220-Recebimentos Antecipados Clientes	459,92
14/09/2008	11102001	Banco do Brasil	21105004	220-Veículos V.Direta/Aquis.Terc/Consign	45.946,45
14/09/2008	11102001	Banco do Brasil	31201003	806/808-Comissao c/ Financ Veiculos	739,68
14/09/2008	11102001	Banco do Brasil	11201001	Titulos a Receber Veiculos	1.385.464,50
TOTAL					1.432.610,55
14/09/2008	21105002	220-Recebimentos Antecipados Clientes	11102001	Banco do Brasil	756,823,50
14/09/2008	21105004	220-Veículos V.Direta/Aquis.Terc/Consign	11102001	Banco do Brasil	14.000,00
14/09/2008	11302001	240-Automoveis Usados	11102001	Banco do Brasil	373.787,05
14/09/2008	21101004	311-Tit Pagar Veiculos Usados	11102001	Banco do Brasil	288.000,00
TOTAL					1.432.610,55

CONTA 11102001 – BANCO DO BRASIL (MOVIMENTO DIA 21/12/2012)					
DATA	CONTA DEBITADA	DESCRIÇÃO DA CONTA DEBITADA	CONTA CREDITADA	DESCRIÇÃO DA CONTA CREDITADA	VALOR
21/12/2008	11102001	Banco do Brasil	11201001	Titulos a Receber Veiculos	4.914.846,39
21/12/2008	11102001	Banco do Brasil	11201002	Titulos a Receber Pecas/Servicos	854.642,67
TOTAL					5.769.489,06
21/12/2008	21105002	220-Recebimentos Antecipados Clientes	11102001	Banco do Brasil	1.248.090,39
21/12/2008	21101002	300-Fornecedores nao GMB	11102001	Banco do Brasil	242.036,66
21/12/2008	21101003	310-Tit Pagar Veic Novos/Demonstracao	11102001	Banco do Brasil	4.017.901,51
21/12/2008	21101004	311-Tit Pagar Veiculos Usados	11102001	Banco do Brasil	188.626,82
21/12/2008	21101005	312-Tit Pagar Pecas e Acessorios GMB	11102001	Banco do Brasil	74.833,68
TOTAL					5.769.489,06

O autuante concluiu que a conta Banco do Brasil foi utilizada para *baixar fictamente as contas do passivo (valores a pagar) em contrapartida às contas do ativo (valores a receber)*, sem trânsito efetivo do numerário.

A impugnante diz que, por um lapso, efetuou *lançamentos de correções* em contrapartida da conta Banco do Brasil, enquanto deveriam ter sido efetuados em conta transitória. Diz que esses lançamentos não mudaram a apuração do resultado, tratando-se de ajustes contábeis sem qualquer consequência que possibilite a afirmativa de que manteria na contabilidade valores já liquidados. Alude que débitos e créditos seriam de mesmo valor.

Os lançamentos constantes da tabela anterior debitam e creditam o mesmo valor na conta Banco do Brasil. Mas, em relação às demais contas, não é o que acontece.

Temos, exemplificativamente, a *conta 21101003 – Tit. Pagar Veículos Novos/Demonstração* – que foi debitada em 21/12/2012 em mais de 4 milhões de reais, ou seja, o passivo foi diminuído em tal valor, confirmando a conclusão do Auditor Fiscal. Note-se, ainda a título exemplificativo, que a conta 11201001 – Título a Receber – Veículos foi creditada em pouco mais de seis milhões de reais, considerando os lançamentos de setembro e dezembro. A defesa passa ao largo de comentar essa situação, que se repete com as demais contas constantes da tabela.

Por outro lado, a fiscalização intimou a General Motors a informar a data em que foram liquidadas nove notas fiscais de venda relacionadas às fls. 1413, totalizando R\$ 343.876,67. Tais notas fiscais foram emitidas em 2005, 2006 e 2007. A GM informou que os pagamentos ocorreram nesses mesmos anos (2005 a 2007), no próprio dia de emissão ou no dia seguinte (vide tabela fls. 1413). Os agentes do fisco constataram que em 21/12/2008 a conta 21101003 – *Tít Pagar Veic. Novos/Demonstração*, foi debitada por tais pagamentos (fls. 73). Ou seja, obrigações anteriormente liquidadas foram mantidas na contabilidade por até 3 anos.

Em outros termos: veículos novos comprados e pagos em 2005, 2006 e 2007 foram mantidos no passivo até 21/12/2008.

O Fisco identificou as notas fiscais emitidas entre 2005 e 2007 e naqueles anos quitadas, com o número, valor e data de emissão. Essa identificação das notas fiscais permitiria à defesa a apresentação de documentos que desmentissem a acusação. No entanto, a impugnante apenas alega que seriam *lançamentos de correção* efetuados quando *em fase de regularização de suas contas contábeis*. Um *esclarecimento* que não esclarece. Assim, não traz qualquer elemento objetivo que possa elidir a conclusão dos agentes do fisco. Objetivamente temos notas fiscais pagas em anos anteriores e mantidas no passivo.

Além disso, também em 21/12/2008, houve o lançamento contábil com a quitação de notas fiscais emitidas contra Tigrão Comércio de Veículos Ltda. e Sabenacre Comércio de Veículos Ltda. a débito da conta Banco do Brasil. Tal como nos demais casos, a movimentação bancária efetivamente não ocorreu. Inobstante, tal passivo foi baixado, mais uma vez com a utilização indevida da conta 11102001 - Banco do Brasil. A impugnante silencia sobre essa constatação.

Ora, lançamentos desse porte, inexplicados e improvados, mostram a existência de vícios e erros na escrituração que a tornam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária (arbitramento, art. 530 do RIR/99).

No Recurso Voluntário, a Recorrente se limita, no tópico III.4.N a repetir a alegação de que se trataria de meros “lançamentos de correções”, sem qualquer mudança na “apuração do resultado”. Não apresenta, contudo, qualquer argumento e/ou documento para se contrapor à análise dos julgadores de primeira instância, que revelou a ausência de validade das suas alegações.

O mesmo fato se repete em relação aos demais pontos analisados no Acórdão *a quo*, nos quais se refutam as alegações contidas na Impugnação e reprisadas no Recurso Voluntário:

Do não registro ou registro incorreto de veículos no estoque

O autuante apontou no Anexo V, fls. 99, veículos usados, adquiridos e não registrados no estoque, além de veículos novos, registrados como usados.

A impugnante confirma que não reconheceu os veículos usados no estoque. Diz que não haveria prejuízo ao fisco, porque reconheceu corretamente a receita e o *custo pela venda das unidades*. Quanto ao registro de novos como usados, diz que não há prejuízo ao fisco, eis que a conta de estoque seria uma conta unificada.

Os equívocos referidos mostram a inconfiabilidade dos registros contábeis, inclusive com relação ao estoques. Isso, aliada à falta do registro de inventário, torna impossível a apuração do Lucro Real. Ressalte-se que não em discussão ter havido ou não o reconhecimento das receitas, mas sim a confiabilidade da escrituração.

Veículos registrados em duplicidade na conta de estoque

O autuante listou no Anexo VI (fls. 100), veículos adquiridos e registrados em duplicidade a débito da conta 240 – Automóveis Usados e 241 – Comerciais Usados, num total de R\$ 756.754,00. Transcrevo dois registros da planilha a título exemplificativo:

Data	Cód.Conta	Cota	D/C	Débitos	Cód.Cotra	Cotrapartida	Histórico	Arquivamento
08/04/2008	11302001	240-Automoveis	D	26.000,00	21101004	311-Tit Pagar Veiculos Usados	NF - 0106518 - ELIETE MARIA DE SOUZA	0027
14/09/2008	11302001	240-Automoveis	D	26.000,00	11102001	Banco do Brasil	NF - 0106518 * ELIETE MARIA DE SOUZA	0321

Temos, então, que o mesmo veículo foi debitado duas vezes na conta 240 – *Automóveis Usados*, uma vez a crédito de *Títulos a Pagar Veículos Usados* e outra a crédito da conta Banco do Brasil, em duas datas diferentes, 8/4/08 e 14/9/08.

A defesa diz (fls. 1582):

47. A esse respeito, a Impugnante esclarece que: (a) os lançamentos em duplicidade realizados em setembro/2008 objetivaram meros ajustes de classificações contábeis; (b) algumas das unidades lançadas em duplicidade já haviam sido inclusive baixadas do estoque conforme documentos em anexo(anexo VI); e (c) na realidade, tais lançamentos a débito seriam com a conta "Títulos a Pagar Veículos Usados" e, por equívoco, foram lançadas na conta Estoque, conforme abaixo:

Note-se que a impugnante confirma a existência dos lançamentos em duplicidade, dizendo que eles *objetivaram meros ajustes de classificações contábeis*, sem esclarecer o que é isso. Quando da realização do segundo lançamento, em alguns casos, as unidades já haviam sido vendidas.

Ficam evidentes os vícios da escrituração, mais ainda quando a contribuinte informa que fez lançamentos a débito de estoques e crédito da conta Banco do Brasil, em alguns casos, meses após a própria revenda do veículo. Não há qualquer justificativa plausível para a situação e foi essa escrituração que foi apresentada ao fisco e é essa a escrituração que a impugnante pretende ver apta à apuração do lucro real.

Veículos novos baixados do estoque de veículos usados

A contribuinte baixou a crédito da conta estoque de veículos usados, 49 veículos novos, no valor total de R\$ 1.479.354,95 (vide planilha constante do Anexo VII, fls. 101/102).

A impugnante não contesta o equívoco, apenas aduz que a conta estoque é uma e, assim, não haveria prejuízo ao fisco.

Mais uma vez foi confirmada a existência de erros na escrituração.

Veículos devolvidos e não baixados na conta estoque

Os veículos identificados no Anexo VIII (fls. 103) foram devolvidos à GM, mas não baixados da conta estoque.

A contribuinte confirma o equívoco, mas diz que houve prejuízo apenas para ela, porque teria majorado seu lucro.

Como se vê, também esse erro/vício apontado pelos autuante está confirmado.

Devolução de veículos novos baixados no estoque por valores inferiores ao das NF

A contribuinte devolveu um grande número de veículos novos à GM, mas baixou a devolução, na conta estoque, por valor menor que o constante das notas fiscais. A especificação dos casos está no Anexo IX, fls. 104/105.

Pode-se ver lá exemplificativamente, na primeira linha, que um veículo foi baixado do estoque (de usados) pelo valor de R\$ 26.074,55, mas o valor na nota fiscal e o débito na conta fornecedores ocorreu pelo valor de R\$ 28.269,84.

A impugnante confirma a existência do equívoco. Diz que, no entanto, as notas fiscais teriam sido emitidas pelos seus valores corretos, teria havido mero equívoco contábil. E ainda que não teria havido consequência prática *pois os lançamentos que não foram baixados no estoque ficaram no contas a pagar, não alterando dessa forma o resultado da Impugnante*.

Ora, o resultado da impugnante é decisivamente afetado pelo custo das mercadorias vendidas e nesse custo tem papel relevante o valor dos estoques. Com a seqüência de vícios e equívocos na escrituração e avaliação dos estoques, impossível a apuração dos resultados pelo lucro real.

Receita da venda de veículos listados no Anexo I do A. I.

Os autuantes listaram, no Anexo I (fls. 80/81) aos autos de infração, uma relação de veículos vendidos cuja receita de vendas não teria sido reconhecida.

A impugnante traz documentos que compuseram o Anexo IV do processo 10240.721470/2015-26 para provar que tais notas fiscais foram canceladas (por erro no nome do cliente, erro de valor, por mudança na forma de venda, por desistência do cliente, por devolução) ou incorporação ao imobilizado.

A análise das notas fiscais juntadas mostra efetivamente a reemissão do documentário com alterações desse tipo (nome, erro de valor, etc), mas

mantendo-se a operação em relação a um mesmo veículo novo. Em relação a tais situações não teria havido, então, falta de reconhecimento de receitas.

Mesmo assim, emerge a deficiência da escrituração da empresa, pois não está demonstrado o tratamento que tais cancelamentos e alterações nas vendas receberam na escrituração. Ou seja, além das notas fiscais a autuada deveria ser capaz de demonstrar que seus registros contábeis espelham as operações tais quais elas aconteceram. No entanto, nenhum documento foi juntado demonstrando isso.

Mais ainda, a impugnante não trouxe razões de defesa no tocante a quatro operações de venda que os autuantes listaram como não tendo sido reconhecidas as receitas correspondentes. São as abaixo especificadas, tais como constaram no anexo aos autos de infração (fls. 80/81):

Dia da Emissão	Nota Fiscal	Descrição CFOP	Valor NF	Observações
13/3/08	0105547	Venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, cujo imposto já tenha sido retido anteriormente	38.946,25	NF recebida no Banco HSBC em 13/03/2008
30/6/08	0110163	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	30.000,00	NF recebida no Banco do Brasil em 26/7/08. NF com lançamento de PIS/COFINS a pagar em 30/06/08
12/9/08	0113389	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	29.500,00	NF com lançamento de PIS/COFINS sobre faturamento em 12/9/08
19/12/08	0118600	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	30.000,00	NF recebida no caixa e Banco do Brasil em 19/12/08 e 20/12/08

Com relação às vendas acima, persiste a conclusão dos autuantes.

Venda direta de veículos

Os autuantes constataram grande número de veículos cuja venda foi debitada em Caixa ou Bancos e creditada no Passivo (Veículos – Venda Direta). Intimada a comprovar ter efetuado a venda direta numa amostra de 27 vendas, a fiscalizada comprovou apenas seis – vide termo de intimação nº 6 e resposta a ele. Isso, aliado à não apresentação de contrato com a GM prevendo a venda direta e sua forma de remuneração, levou os autuantes a considerarem que a receita das vendas não foi reconhecida.

A defesa diz ter efetuado as vendas diretas e junta grande número de documentos que formaram o Anexo V ao processo 10240.721470/2015-26. Alude a previsão da venda direta constante do art. 15 da Lei 6.729/79.

Não vejo tanta relevância na existência ou não de contrato prevendo a venda direta. A existência do contrato não provaria que os casos apontados foram objeto de venda direta pela GM. Por outro lado, a inexistência do contrato, não é suficiente para indicar que não houve esse tipo de venda de veículos.

A Lei 6.729/79, em seu artigo 15, reproduzido no relatório deste voto, prevê a possibilidade de venda direta de veículos por intermédio da rede de distribuição, para a administração pública, frotistas e *compradores especiais*. A planilha

elaborada pelos agentes do Fisco (fls. 82/92) tem quase 300 registros. É improvável que todos possam ser considerados *compradores especiais*. Mas isso fica no campo das especulações, porque os elementos constantes do processo não permitem concluir em que situações houve venda direta ou não. E, nem isso é crucial para a solução do litígio.

Tenho que, no caso de venda direta, uma série de documentos seriam gerados e poderiam ajudar na comprovação da operação: pedido do cliente, pedido junto à fábrica, nota fiscal emitida diretamente pela fábrica, reconhecimento da receita pela intermediação do negócio, etc. Essa receita está prevista no §1º, do art. 15, da Lei 6.729/79. Ou seja, sendo reais as operações, é possível comprová-las e a contabilidade deveria registrá-las e estar escorada nos documentos que as comprovassem.

Como dito, a impugnante juntou documentos que compõem o Anexo V, e com eles pretende comprovar as vendas diretas. Os documentos não estão organizados na mesma ordem da planilha elaborada pelo fisco. Não há um indicativo do que cada documento pretende comprovar e a qual situação se refere.

Trago um exemplo. O autuante apontou um ingresso no Banco do Brasil, em 10/7/2008 no valor de R\$ 29.500,00, como venda direta não comprovada. Reproduzo a planilha:

Data	Cód.Cont a	Conta	D/C	Cód.Contr a	Contrapartida	Valor	Histórico	Número
10/07/2008	11102001	B Brasil	D	21105004	220-Veículos V.Direta...	29.500,00	RECBTO CF BCO BARSIL - RESSARCIMENTO PARC BL QUIT	45590056

A impugnante traz dois recibos emitidos em favor de Casa Norte Ltda. EPP:

[...]

Note-se que um recibo é de 30 abril (sem assinatura) e outro de 10 de julho de 2008. Somados os recibos perfazem R\$ 55.051,30 A defesa também junta um boleto bancário emitido pela GM contra Casa Norte Ltda. EPP e pago em 5/5/2008, cujo valor é R\$ 57.051,30:

[...]

Entendo que o boleto pode indicar a venda direta pois GM é o cedente e a Casa Norte Ltda. o sacado. Mas veja-se a pobreza de elementos para comprovar a operação alegada. Qual a participação da autuada na operação? Em quanto foi remunerada? E a diferença de R\$ 2.000,00 entre recibos e boleto, como foi paga? Quais os registros contábeis que demonstram tudo isso?

Nada isso existe, ou, no mínimo, não foi carreado ao processo.

Boa parte da documentação vinda com a impugnação é composta, quase que invariavelmente, por um recibo da própria autuada e um boleto, que, muitas vezes, foi emitido por bancos (Finasa, Banco Real, Banco Itaú, Banco Volkswagen. BW Financeira S.A.). Ou seja, a GM, que seria a vendedora direta, não aparece na documentação.

Porque tais documentos provariam a venda direta pela GM?

Certo é que, nesses casos, em que a GM não figura nos documentos, não há qualquer indicativo de ter havido venda direta.

A análise dos documentos juntados com a impugnação nos leva a uma situação, no mínimo, curiosa. A contribuinte registrou crédito na conta de passivo 220 – *Veículos Venda Direta*, a débito do Banco do Brasil, o valor de R\$ 85,13. O autuante demonstrou (fls. 84):

05/03/2008	11102001	B Brasil	D	21105004	220-Veículos V Direta...	85,13	RECBTO CF BCO BRASIL - OSMAR GOMES DE PADUA RESSAR	43450040
------------	----------	----------	---	----------	--------------------------	-------	--	----------

Documento juntado pela defesa mostra que tal valor é referente a uma multa de trânsito por estacionamento irregular em 2007:

[...]

O pagamento de multa de trânsito registrado como passivo na venda direta de automóveis novos é seguramente crasso equívoco de escrituração e não se quer aqui dar a isso uma dimensão exagerada.

Acontece que os equívocos se sucedem e é perceptível durante toda a ação fiscal e agora na impugnação a grande dificuldade que a contribuinte tem de demonstrar que sua escrituração é minimamente confiável e que espelha os fatos que alteraram a composição do patrimônio.

Mais uma vez, afirme-se: além de repetir as alegações apresentadas na Impugnação, a Recorrente não apresenta qualquer elemento capaz de se opor, efetivamente, à análise contida na decisão de primeira instância, de modo que deve ser negado provimento ao seu recurso.

Cabe, apenas, diante da extensa análise acima reproduzida, corroborar a conclusão dos julgadores *a quo* no sentido da prescindibilidade da realização de diligência ou perícia, posto que a análise necessária à formação da convicção acerca do mérito do lançamento é plenamente passível de realização no âmbito do julgamento administrativo.

5 DA MULTA DE OFÍCIO

Subsidiariamente, a Recorrente se insurge em relação à aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

Argui que o referido percentual seria desproporcional e possuiria “inquestionável natureza confiscatória”, o que seria vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

A exigência de referida penalidade possui explícita previsão legal, conforme art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O referido dispositivo se encontra em plena vigência, de modo que não pode ser ignorado pela autoridade fiscal ou pelos julgadores administrativos.

Nem mesmo as alegações de inconstitucionalidade da penalidade possui o condão de alterar tal cenário, por força de disposição constante no Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Na mesma linha, o teor do art. 98 do RI/CARF, cuja inobservância implica a perda do mandato, conforme art. 85, inciso VI, do mesmo ato normativo:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Por fim, cabe invocar a Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

6 CONCLUSÃO

Isto posto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo